



**UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ**

**FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
MONOGRAFIA**

VICTOR HUGO CAMILO SILVA ZANOCCHI

**ICMS E REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA
ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA 9ª DO CONVÊNIO 93/2015
DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA**

FORTALEZA

2016

VICTOR HUGO CAMILO SILVA ZANOCCHI

ICMS E REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA
ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA 9ª DO CONVÊNIO 93/2015
DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

Monografia apresentada ao Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de Concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.

Orientador: Carlos César Souza Cintra

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- Z36i Zanocchi, Victor Hugo Camilo Silva.
 ICMS e regime tributário das micro e pequenas empresas : uma análise da
Constitucionalidade da cláusula nona do Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política
Fazendária / Victor Hugo Camilo Silva Zanocchi. – 2016.
 72 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2016.
 Orientação: Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra .
1. Convênio 93/2015. 2. ICMS. 3. Emenda Constitucinal 87/2015. 4. CONFAZ. 5. Simples
Nacional . I. Título.

CDD 340

VICTOR HUGO CAMILO SILVA ZANOCCHI

ICMS E REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA
ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA 9ª DO CONVÊNIO 93/2015
DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

Monografia apresentada ao Programa de
Graduação da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito para obtenção do grau de Bacharel
em Direito. Área de Concentração: Direito
Tributário e Direito Constitucional

Aprovada em: __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Doutor Carlos César Souza Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará

Profa. Mestranda Stephane Hilda Barbosa Lima
Universidade Federal do Ceará

Prof. Mestrando Andre Viana Garrido
Universidade Federal do Ceará

À minha mãe, Rita, pela paciência, amor e carinho, principalmente nos momentos de silêncio, agitação e introspecção. Eu nada seria se não fosse você.

Ao meu pai, Hugo, por ser meu espelho e pelas lições de honestidade e lisura.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não teria sido possível sem a Universidade Federal do Ceará (UFC), onde passei pela graduação. Ali absorvi conhecimentos valiosos que carregarei comigo para o resto de minha vida. Foram anos de muito estudo e dedicação graças ao ensino público de qualidade. Foi onde conheci professores e colegas brilhantes que, juntos, foram uma força presente e ativa na minha formação intelectual.

Devo agradecer especialmente ao meu orientador, o Prof. Carlos César Souza Cintra quem, desde sempre, tem sido um incentivador e, acima de tudo, um exemplo para mim. O querido Professor contribuiu fortemente para que me apaixonasse pelo Direito Tributário através de suas aulas magistrais. Agradecimentos justos aos colegas brilhantes que compõem a banca de meu trabalho, os professores e mestrandos, Stephane Hilda Barbosa Lima e Andre Viana Garrido, que muito acrescentam com o exemplo de profissionalismo, saber jurídico e disciplina.

Por fim, agradeço aos meus pais, Rita e Hugo, pelo constante apoio e irrestrita confiança em minha capacidade, à minha companheira Thamires pela sua paciência e amor diários, às minhas irmãs Janaína e Emanuella pela torcida incondicional para o meu sucesso e aos meus sobrinhos Júlia e João Lucas, os quais eu considero como filhos e que me trazem o sentimento de responsabilidade que constantemente me faz avançar.

“A primeira igualdade, é a justiça.” (Victor Hugo)

RESUMO

O presente estudo trata de uma análise pormenorizada da constitucionalidade do Convênio 93 de 2015, mais especificamente sua cláusula nona, que inclui as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional a uma nova sistemática, e a sua interação complexa com o Direito Constitucional. O tema é analisado sob uma abordagem técnica, prevendo conceitos, definições e a fundamentação jurídica do instituto do ICMS e as alterações advindas com a Emenda Constitucional 87/2015, bem como oportunizando o conhecimento fático e histórico que contribuíram para o surgimento da controvérsia. Com esses ingredientes, o trabalho visa ao final poder responder se, de fato, a mencionada cláusula está ou não em conformidade com o restante da Constituição, principalmente, em relação aos princípios da igualdade e da legalidade.

Palavras-chave: Convênio 93/2015. ICMS. Emenda Constitucional 87/2015. CONFAZ. SIMPLES.

RESUMEN

El presente estudio trata de una análisis detallada de la constitucionalidad del Convenio 93 de 2015, más específicamente su cláusula novena, que incluye las empresas optantes por el régimen del Simples Nacional a una nueva sistemática, e su interacción compleja con el Derecho Constitucional. El tema es analizado bajo una abordagen técnica, previendo conceptos, definiciones e la fundamentación jurídica del instituto del ICMS e las alteraciones venidas con la Emenda Constitucional 87/2015, bien como oportunizando el conocimiento fáctico e histórico que contribuyeron para el surgimiento de la controversia. Con estos ingredientes, el trabajo se propone al final poder responder si, de hecho, la mencionada cláusula novena es o no conforme el restante de la Constituicion, principalmente, en relación a los principios de la igualdad e de la legalidad.

Palabras Clave: Convênio 93/2015. ICMS. Emenda Constitucional 87/2015. CONFAZ. SIMPLES

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	10
2.	A IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) E A SUA CONFIGURAÇÃO ANTES E APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015.....	12
2.1.	O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços.....	12
2.1.1.	Função e importância arrecadatória.....	13
2.1.2.	Fato Gerador e Lei Complementar 87/96.....	15
2.1.2.1.	Operações relativas à circulação.....	18
2.1.2.2.	Mercadorias.....	20
2.2.	O ICMS nas operações interestaduais.....	21
2.3.	Emenda Constitucional 87/2015.....	26
3.	O NECESSÁRIO EQUILÍBRIO ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL	30
3.1.	Contextualização.....	30
3.2.	Limites Constitucionais em busca da Justiça Fiscal.....	32
3.2.1.	Lei Complementar.....	32
3.2.2.	Resolução do Senado	35
3.2.3.	O Conselho Nacional de Política Fazendária	37
3.2.3.1.	Breve Histórico.....	38
3.2.3.2.	Conceitos e Espécies de Convênio.....	40
3.2.3.3.	O Convênio 93/2015.....	41

4.	AS CONSEQUÊNCIAS E IMPACTOS TRAZIDOS PELA CLÁUSULA NONA E O REGIME DIFERENCIADO INSTITUÍDO PELA LEI COMPLEMENTAR 123/2006.....	45
4.1.	Lei Complementar 123/2006 e o Regime do Simples Nacional.....	45
4.2.	Consequências práticas da cláusula nona.....	46
4.2.1.	As principais mudanças.....	47
4.2.1.	O Princípio da igualdade.....	53
4.2.2.	Os números do impacto.....	51
5.	A CONSTITUCIONALIDADE DA CLAÚSULA NONA DO CONVÊNIO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	53
5.1.	Análise Constitucional da Cláusula Nona à luz da Constituição Federal.....	53
5.1.1.	O Princípio da igualdade.....	53
5.1.2.	O Princípio da legalidade.....	55
5.1.2.1.	Legalidade e reserva de lei.....	57
5.1.3.	Da aferição de constitucionalidade da cláusula nona em face da Constituição.....	58
5.1.3.1.	O princípio da capacidade contributiva e o simples nacional.....	58
5.1.3.2.	A função da lei complementar em matéria tributária e o princípio da reserva de lei.....	60
5.1.3.3.	Do princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte.....	62
5.2.	Do descompasso da cláusula nona e a medida liminar concedida no bojo da ADI 5464.....	63
6.	CONCLUSÃO.....	67
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69

1. INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas são responsáveis pela manutenção de grande parte dos postos de trabalho, sendo imprescindível a sua existência para o equilíbrio financeiro, ainda mais no contexto atual de crise econômica.

Nesse ínterim, o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou toda uma sistemática de tributação do ICMS. Essas alterações foram pautadas na busca do equilíbrio fiscal entre os Estados, o que consideramos de valiosa importância. No entanto, a cláusula nona do Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, acabou por incluir, na nova sistemática introduzida, as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional. Senão vejamos:

Cláusula 9ª. 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.¹

Dessa questão, a dúvida que surge é: pode ser considerado constitucional a previsão trazida pelo Convênio 93/2015 do CONFAZ?

Levando-se em consideração a importância dos pequenos negócios para a economia, a possibilidade de terem seus gastos com *compliance* aumentados de forma a dificultar, ou mesmo impossibilitar, o prosseguimento da atividade produtiva e a controvérsia acerca da temática envolvendo a constitucionalidade de uma das cláusulas do Convênio 93/2015 do CONFAZ em face da Constituição Federal; entende-se pela relevância do tema a ser abordado no presente trabalho de conclusão de curso.

¹ BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Visto em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15 > acessado em 18/10/2016.

Pretendemos ao longo do presente estudo, apresentar conceitos basilares do ICMS, tais quais sua natureza jurídica, sua importância arrecadatória para os Estados Membros, para possibilitar ao leitor a compreensão clara da controvérsia. Ademais, apresentar e analisar as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 87/2015, mostrando, mediante casos concretos, o seu antes e depois.

Em seguida, fazer um breve apanhado histórico do contexto envolvendo a questão do Federalismo Fiscal ou de “guerra fiscal”, vez que muito importante para entender os motivos que deram origem à EC 87, bem como, necessário para introduzir o Conselho Nacional de Política Fazendária e para apresentar o Convênio 93 e sua cláusula nona.

Por fim, analisaremos a constitucionalidade da cláusula nona do mencionado Convênio do CONFAZ, que incluiu as micro e pequenas empresas em seu regime, principalmente, em face dos artigos 5º, caput, II; 146, III, “d”; 170, IX e 179 todos da Constituição Federal.

2. A IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) E A SUA CONFIGURAÇÃO ANTES E APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

Com o intuito de tornar possível a análise da controvérsia atinente à Cláusula 9ª do Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária em face da Constituição Federal, é necessário que entendamos a importância do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS); perpassando por sua relevante função arrecadatória e fato gerador.

Além disso, este capítulo pretende, como deixado claro em seu título, apresentar ao leitor as mudanças decorrentes da Emenda Constitucional 87/2015, pois são basilares ao entendimento do presente estudo.

2.1. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, apresenta legislação extensa, iniciando-se pelo artigo 155, II e seus longos parágrafos 2º a 5º, transitando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (LC 87/96) e, por fim, envolvendo convênios entre os estados (convênios do CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos e os procedimentos que devem ser adotados.²

Com efeito, a Constituição Federal, no seu artigo 155, II, dispõe:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;³

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo – 4ª Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 181.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

Antes do advento da Constituição Federal, o tributo denominava-se ICM, pois este incidia apenas sobre a circulação de mercadorias. Como se pode perceber, com a atual redação da CRFB/88 supramencionada, foram acrescidos ao campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação.

2.1.1. Função e importância arrecadatória

O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. Tem, portanto, como principal objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o estado. É, sem dúvida, o tributo que representa a maior fonte de receita para os Estados Membros.

Levando-se isso em consideração, para que se tenha uma ideia da relevância do ICMS no quesito arrecadatório, entendemos por bem retirar algumas informações do Relatório de Estatísticas Fiscais dos Estados e dos Municípios do ano de 2015 do Ministério da Fazenda.⁴ Tomemos como exemplo o Estado do Ceará:

Tabela 1 – Situação Fiscal do Estado do Ceará - 2015

DISCRIMINAÇÃO	2012	2013	2014	2015
I - RECEITA BRUTA	14.398	16.483	18.068	18.288
Receitas de Transferências	5.900	6.736	7.420	7.387
FPE	4.546	4.889	5.327	5.604
Outras	1.355	1.847	2.093	1.783
Receitas de Arrecadação Própria	8.498	9.747	10.648	10.901
ICMS	7.527	8.542	9.319	9.716
Outras	971	1.205	1.329	1.185
II- DESPESA COM TRANSF A MUNICÍPIO	2.072	2.363	2.575	2.704
III- RECEITA LÍQUIDA (I - II)	12.326	14.120	15.493	15.584
IV- DESPESA NÃO FINANCEIRA	12.718	14.261	17.077	16.476
Pessoal	6.088	6.817	7.423	8.202
Ativo	4.471	4.907	5.435	5.971
Inativos e Pensionistas	802	1.003	1.038	1.222
Outras	816	907	949	1.009
Outras Despesas Correntes e de Capital	6.630	7.444	9.655	8.275
Investimentos	1.872	1.940	3.172	2.239
Inversões	205	445	495	154
Outras Despesas Correntes	4.501	5.009	5.919	5.818
Sentenças Judiciais	52	49	68	64
V - RESULTADO PRIMÁRIO (III - IV)	-392	-141	-1.584	-892

Fonte: Relatório de Estatísticas Fiscais dos Estados e dos Municípios do ano de 2015

*Valores em milhões de reais

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Estatísticas Fiscais dos Estados e dos Municípios do ano de 2015, p. 29.

A arrecadação de ICMS no ano de 2015, pelo Estado do Ceará, obteve a incrível soma de R\$ 9.716.000.000,00 (nove bilhões, setecentos e dezesseis milhões de reais).

Os valores são tão elevados que trazemos à baila outra tabela relevante do mesmo relatório, que diz respeito à folha de pessoal dos estados⁵ da federação, para melhor entendemos a dimensão da arrecadação do ICMS, pelo Estado do Ceará, senão vejamos:

Tabela 2 – Gastos de Pessoal Per Capita - 2015

UF	FOLHA DE PESSOAL EM 2015 (R\$)	POPULAÇÃO EM 2015*	RELAÇÃO PER CAPITA (R\$)
RR	1.648.690.540,84	505.665	3.260,44
DF	9.114.724.531,75	2.914.830	3.127,02
AC	2.382.171.621,87	803.513	2.964,70
AP	2.047.454.408,46	766.679	2.670,55
TO	3.997.579.615,90	1.515.126	2.638,45
MS	5.663.188.097,76	2.651.235	2.136,06
MT	6.714.438.202,17	3.265.486	2.056,18
RS	21.814.228.213,41	11.247.972	1.939,39
RJ	31.681.147.761,26	16.550.024	1.914,27
RO	3.310.441.104,44	1.768.204	1.872,21
SC	11.597.122.692,69	6.819.190	1.700,66
SE	3.758.298.331,94	2.242.937	1.675,61
ES	6.564.010.145,07	3.929.911	1.670,27
MG	33.985.829.222,53	20.869.101	1.628,52
PR	17.996.421.694,55	11.163.018	1.612,15
SP	71.202.978.692,02	44.396.484	1.603,80
AM	6.161.007.732,61	3.938.336	1.564,37
GO	10.016.772.150,29	6.610.681	1.515,24
PI	4.699.266.820,13	3.204.028	1.466,67
RN	4.908.300.200,51	3.442.175	1.425,93
PB	5.158.535.325,14	3.972.202	1.298,66
PA	10.251.636.584,10	8.175.113	1.254,01
PE	10.670.615.246,70	9.345.173	1.141,83
AL	3.715.295.962,32	3.340.932	1.112,05
BA	15.787.409.426,99	15.203.934	1.038,38
CE	8.201.595.203,01	8.904.459	921,07
MA	5.929.303.345,80	6.904.241	858,79

*Projeção da população do Brasil e Unidades da Federação (IBGE).

⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Estatísticas Fiscais dos Estados e dos Municípios do ano de 2015, p. 14.

Os valores referentes à folha com pessoal do Estado do Ceará, em sua totalidade, remetem à R\$ 8.201.595.203,01 (oito bilhões, duzentos e um milhões, quinhentos e noventa e cinco mil, duzentos e três reais e um centavo)

A conclusão que se tira é bem simples e ao mesmo tempo bastante importante: apenas com a arrecadação do ICMS do ano de 2015, o Estado do Ceará “paga” sua folha integral de pessoal e ainda “sobra troco”. Seria impensável qualquer estado da federação se manter sem o imposto.

Os dados elencados acima só servem para comprovar que o ICMS cumpre bem a sua principal função, qual seja: a fiscal/arrecadatória.

O ICMS, todavia, não apresenta a função fiscal como a única possível, sendo comum nos depararmos com casos que envolvem sua extrafiscalidade.

A função extrafiscal do ICMS encontra guarida na própria Constituição Federal de 88, mais especificamente em seu artigo 155, §2º, III, quando afirma que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”⁶ Entretanto, consciente dos problemas que podem decorrer da extrafiscalidade, cuidou a Carta Magna de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (artigo 155, §2º, IV e V)⁷

2.1.2. Fato Gerador e Lei Complementar 87/96

Em busca de dar objetividade ao presente estudo, é importante ressaltar que no que diz respeito ao fato gerador do ICMS, levando-se em consideração as suas várias hipóteses de incidência, faremos um corte epistemológico.

Dito isso, o fato gerador do ICMS está descrito na lei que o institui, oportuno dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal. Obviamente, isso não é característica exclusiva do ICMS, vez que o fato gerador de qualquer tributo é descrito na lei que o institui.

⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 31º Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 383.

A Constituição Federal afirma em seu artigo 146, III, “a”, que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”⁸

Um adendo, todavia, faz-se necessário, pois a lei complementar não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar. Dessa forma, deve-se entender que a lei complementar a que se refere o artigo 146 da Lei Maior não institui imposto, não descreve seu fato gerador e não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação, tendo como finalidade promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o âmbito do tributo, estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo.⁹

Em importante lição sobre o tema o professor Hugo de Brito Machado:

É indubitoso, portanto, que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, inciso III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo.

Quanto ao ICMS, há uma particularidade que não se pode deixar de observar. Em suas Disposições Transitórias, a Constituição de 1988 estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias, a contar de sua promulgação, não fosse editada a lei complementar necessária à sua instituição, vale dizer, a lei complementar a que se reporta o art. 146, inciso III, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, regulariam a matéria. Assim, o constituinte federal substituiu a lei complementar pelo convênio interestadual para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS.

Importante, diante das normas da Constituição definidoras do âmbito desse imposto, é a compreensão do significado das principais expressões nelas contidas, a saber (a) operações relativas à circulação; (b) mercadorias; (c) prestações de serviços; (d) bens destinados a consumo ou ativo fixo.¹⁰

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 31º Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 384.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 31º Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 384-385.

Nesse sentido, não podemos deixar de mencionar a Lei Complementar nº 87 de 1996 que veio com o fito de estabelecer normas gerais sobre o ICMS, substituindo os convênios interestaduais.

Os limites gerais estabelecidos pela LC 87/96 para definir o fato gerador são:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

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

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

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

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Passaremos agora à análise das expressões definidoras do ICMS que são mais caras ao presente estudo, quais sejam, “operações relativas à circulação” e “mercadorias”.

2.1.2.1. Operações relativas à circulação

O ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (artigo 155, II, CF/88), envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

Os elementos integrantes de sua regra-matriz de incidência do ICMS devem ser analisados e aplicados de modo coerente e harmônico, para poder se encontrar a essência do tributo¹¹, especialmente a materialidade de sua hipótese de incidência.

As ditas “operações” estabelecem o real sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito, de posse ou de propriedade, por exemplo.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino analisam o significado de “operações”, que, embora possam ser compreendidas num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico, para o intérprete do Direito apenas interessa o último sentido:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.¹²

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 apud GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Núcleo de Definição do ICM, Revista de Direito Tributário 25/26, p. 104.

Já Paulo de Barros afirma que “operações, no contexto, exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento.”¹³

Ataliba, ao discorrer acerca do fato tributável do ICMS, traz-nos importante observação:

[...] é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestem-se, tão-só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.¹⁴

No que concerne ao termo “circulação” algumas peculiaridades devem ser mencionadas.

O termo significa passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado, movimentação, com mudança de patrimônio.

Ataliba e Cleber Giardino, sobre o assunto, aduzem que:

Circulação é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito. [...] Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não proprietário (disponibilidade jurídica). [...] não só a transferência da propriedade stricto sensu importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.¹⁵

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 apud CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM, tese apresentada para obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em ‘Leasing’ seus Produtos – Descabimento do ICMS, Revista de Direito Tributário vol. 52, p. 74.

¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 apud GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Núcleo de Definição do ICM, Revista de Direito Tributário 25/26, p. 109 - 112.

Também conceituando “circulação”, Carvalho de Mendonça:

As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias.¹⁶

Feita essas considerações iniciais, passemos ao conceito de mercadoria.

2.1.2.2. Mercadorias

José Eduardo Sores Melo, conceitua:

‘Mercadoria’, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.¹⁷

Já o Professor Hugo de Brito Machado:

Mercadoria são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias.

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para o uso ou consumo próprio [...] ¹⁸

¹⁶ MENDONÇA, Carvalho de. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. V/76, 3ª Ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, parte I.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 17.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 31ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 389.

Deve-se constatar que o conceito trazido pelo professor teve seu entendimento ampliado pela Constituição Federal, em seu artigo 153, §3º, senão vejamos:

Art. 155 [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.¹⁹

A inclusão do fornecimento de energia elétrica, um bem incorpóreo, no âmbito de incidência do ICMS elasteceu o conceito de mercadoria.

Acreditamos ter apresentado todos os conceitos basilares em relação ao ICMS para o real entendimento da controvérsia, quais sejam: conceituação de tributo, espécies tributárias e natureza jurídica do imposto, função, fato gerador, definição dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”, bem como a menção das leis, resoluções, convênios que regem o ICMS.

Deste momento em diante, passaremos às considerações acerca do ICMS nas operações interestaduais.

2.2. O ICMS nas operações interestaduais

Como fartamente demonstrado o ICMS é um imposto de competência estadual. A ideia da operação e circulação de mercadorias dentro dos territórios dos próprios estados não parece gerar muita discussão. No entanto, quando pensamos na circulação de mercadoria entre os estados, a questão muda de figura.

A primeira dúvida que surge é: na operação realizada entre os contribuintes situados em Estados diferentes, a quem deveria caber o produto da arrecadação? Ao Estado que produziu a mercadoria (quem aliena) ou àquele em que vai ocorrer o consumo (quem adquire)?

O conjunto fático nos apresenta duas respostas possíveis: a primeira, favorável aos Estados produtores, premia os Estados mais industrializados, mais

¹⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

desenvolvidos, os que mais produzem mercadorias. A segunda, favorável aos Estados consumidores, propicia um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, contribuindo para a diminuição das desigualdades regionais, um dos objetivos da República Federativa do Brasil.²⁰

Em um primeiro momento, nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores, mas em contrapartida foram criadas regras que garantem que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes boa parte da arrecadação da cadeia produtiva ficará com o Estado em que irá ocorrer o consumo.

Um das regras paliativas está prevista no artigo 155, §2º, VI, da CF/88, com a seguinte redação:

Art. 155 [...], §2º, [...], VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;²¹

Isso implica dizer, de forma mais simples, que salvo deliberação em convênio do CONFAZ, as alíquotas internas serão maiores ou iguais às alíquotas interestaduais.

A regra possui grande importância prática, visto que garante que o valor pago ao Estado produtor da mercadoria será relativamente baixo quando comparado ao valor a ser recebido pelo Estado em que irá ocorrer o consumo, pois na primeira operação (interestadual) a alíquota é menor do que na segunda (interna do Estado consumidor), ademais que o valor da operação será normalmente maior na segunda operação, pois o comerciante, visando ao lucro, venderá a mercadoria a um valor maior que o de aquisição.

Para que seja possível o correto, e completo, entendimento do que foi dito acima, é imperioso abordar os incisos VII e VIII do §2º do artigo 155 da Carta Magna, recordando-se que os incisos VII e VIII sofreram grande alteração com o advento da Emenda Constitucional 87/2015. Portanto, neste momento, iremos abordar o dispositivo

²⁰ Essa questão será melhor debatida no terceiro capítulo do presente estudo.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

antes da alteração trazida pela mudança constitucional, que será abordada em subtópico próprio. Senão vejamos:

Art. 155 [...], §2º, [...],

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 for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.²² (redação antes da Emenda 87/2015)

Para uma perfeita compreensão das regras, será utilizado um exemplo, dividido em três situações hipotéticas, todas envolvendo a venda de uma mercadoria por uma empresa domiciliada em São Paulo a um adquirente domiciliado no Ceará. Para a análise dos casos, suponham-se as seguintes alíquotas como aplicáveis à mercadoria objeto da operação: Alíquota Interestadual (SP-CE) = 7%; Alíquota interna de São Paulo = 18%; Alíquota interna do Ceará = 17%.

São três situações possíveis:

No primeiro caso, o destinatário no Ceará não é contribuinte do ICMS (não é comerciante) adquire a mercadoria como consumidor final. É o caso, por exemplo, da pessoa física que adquire uma mercadoria por meio de pedido via internet ou por ligação telefônica para comerciante domiciliado em outro Estado.

Perceba-se que não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual (7%) ao caso. Não há diferença relevante entre a operação relatada e aquela em que o adquirente, de passagem por São Paulo, adquire a mercadoria no balcão da empresa comerciante. Em ambos os casos, será aplicável a alíquota interna de São Paulo (18%). A hipótese é do VII, “b”, da CRFB/88.

No segundo caso, o adquirente é contribuinte (comerciante) e, por tanto, possui logística para recolher tributos no Estado do Ceará. Entretanto, apesar de comerciante, está adquirindo a mercadoria como consumidor final, não havendo objetivo

²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

de comercializá-la. É o caso da empresa comercial que compra computadores para integrar o seu ativo permanente.

Nesta situação optou o legislador constituinte por dividir a arrecadação entre o Estado de origem (SP) e o de destino da mercadoria (CE). Assim, no exemplo citado, o Estado de São Paulo recebe o montante equivalente à alíquota interestadual (7%) e o Estado do Ceará recebe a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna ($17\% - 7\% = 10\%$). É o caso do VII, “a” e VIII da CRFB/88.

No terceiro e último caso, tem-se a situação mais corriqueira, resolvida pela simples aplicação do mecanismo de débitos e créditos característico do regime da não-cumulatividade. O adquirente no Ceará é comerciante e tem o objetivo de revender a mercadoria no âmbito de sua atividade principal. É o caso da loja de informática que adquire computadores para revenda a seus clientes.

Nessa situação, o Estado de origem (SP) receberá o equivalente à alíquota interestadual (7%). O adquirente no Ceará terá direito ao crédito decorrente do valor pago na aquisição e compensará tal valor em vendas futuras.

Imagine-se que a mercadoria, adquirida por R\$100,00 (cem reais), seja revendida a R\$200,00 (duzentos reais). São Paulo receberá R\$ 7,00 (sete reais), decorrentes da aplicação da alíquota interestadual sobre a venda. No Ceará haverá incidência do ICMS no valor de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais), decorrentes da aplicação da alíquota interna do Estado (17%) sobre o valor da revenda interna (R\$ 200,00). O sujeito passivo abaterá do valor a pagar o crédito que adquiriu na compra feita ao fornecedor em São Paulo, resultando num valor a recolher no Ceará de R\$ 27,00 (vinte e sete reais). Essa terceira hipótese, forçoso ressaltar, é disciplinada aplicando-se integralmente a regra geral da não-cumulatividade do artigo 155, §2º, I, da Lei Maior.

Pode-se perceber, com base no que foi exposto, que os incisos VI, VII e VIII, por mais que tivessem como objetivo mitigar a diferença da arrecadação entre os estados mais industrializados em relação aos menos industrializados, não conseguiu atingir essa intenção na prática.

O prejuízo para os estados destinatários quando é um consumidor final não contribuinte do ICMS é evidente, pois há a aplicação da alíquota interna do estado

produtor e, por consequência, não há qualquer percepção de recolhimento do tributo para o estado destinatário das mercadorias.

Imagine-se que os torcedores de determinados clubes de futebol do Rio de Janeiro, residentes no Estado do Pará, encomendem de empresas do Rio de Janeiro várias camisas de seus times. Na sistemática acima descrita, o Estado do Pará não receberia qualquer parcela do valor do ICMS da circulação de ditas camisas. Percebamos que para os estados que são na maioria das vezes consumidores há um prejuízo muitíssimo relevante, vez que não recebem o tributo na transação comercial, e mais, não têm a movimentação interna de mercadorias, não gerando novos impostos, diminuindo sobremaneira o mercado local.

Com efeito, reconhecendo a problemática acima exposta, na tentativa de minimizarem suas perdas, quatorze estados da Federação (das regiões norte e nordeste) conseguiram a aprovação, no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), do Protocolo ICMS 21/2011²³, obrigando o pagamento deste tributo sobre mercadorias que ingressassem em seus territórios vinda de outros estados.

No entanto, mediante as ADI's 4628 e 4713, o Protocolo ICMS 21/2011 foi declarado inconstitucional em setembro de 2014. Alegou-se que o Protocolo feria o artigo 155, §2º, VII, "b" da CF, por dois motivos: a) as regras do tributo em questão somente poderiam ser alteradas por norma constitucional e, b) com o protocolo houve a instituição de substituição tributária sem previsão legal, mantendo a arrecadação devida somente ao estado de origem.

Em nossa modesta opinião, a Suprema Corte decidiu corretamente pela inconstitucionalidade. No entanto, importante destacar que o Convênio era inconstitucional apenas na forma, sendo sua matéria plenamente constitucional. Aliás, foi com base na possível inconstitucionalidade do Protocolo 21/2011 que a Emenda Constitucional 87/2015 começou a tramitar no Congresso Nacional.

²³ BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS 21/2011. Visto em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm> acessado em 06/10/2016.

As mudanças trazidas pela EC 87 deram origem ao Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária, objeto principal do presente trabalho, imperioso, portanto, destacar o que mudou com a alteração constitucional.

2.3. Emenda Constitucional 87/2015

Primeiramente, antes de destrinçarmos as alterações propriamente ditas, é importante deixar claro que os motivos, os debates legislativos e o histórico que deram origem a Emenda 87/2015 serão discutidos no capítulo terceiro deste trabalho, onde iremos trazer à tona o contexto do Federalismo Fiscal.

Dessa forma, urge apresentarmos o que foi alterado, senão vejamos:

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 [...]

§ 2º [...]

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; [...]"(NR)²⁴

Como já ressaltado, o prejuízo dos estados que não possuíam grandes centros de distribuição de mercadorias estava baseado nas transações interestaduais entre empresas e consumidores finais, cuja arrecadação por meio do ICMS era devida somente ao estado de origem.

Com a alteração, os estados consumidores independentemente do adquirente que lá reside ser contribuinte ou não do ICMS, sempre receberá a diferença entre a

²⁴ BRASIL. Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de abril de 2015.

alíquota do estado destinatário e a interestadual, considerando assim uma maior equalização da aplicação do tributo.

Importante, nesse momento, recordarmos dos seguintes exemplos já trazidos por nós no subtópico anterior:

No primeiro caso, o destinatário no Ceará não é contribuinte do ICMS (não é comerciante) adquire a mercadoria como consumidor final. É o caso, por exemplo, da pessoa física que adquire uma mercadoria por meio de pedido via internet ou por ligação telefônica para comerciante domiciliado em outro Estado. Perceba-se que não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual (7%) ao caso. Não há diferença relevante entre a operação relatada e aquela em que o adquirente, de passagem por São Paulo, adquire a mercadoria no balcão da empresa comerciante. Em ambos os casos, será aplicável a alíquota interna de São Paulo (18%). A hipótese é do VII, “b”.

E também:

Imagine-se que os torcedores de determinados clubes de futebol do Rio de Janeiro, residentes no Estado do Pará, encomendem de empresas do Rio de Janeiro várias camisas de seus times. Na sistemática acima descrita, o Estado do Pará não receberia qualquer parcela do valor do ICMS da circulação de ditas camisas. Percebamos que para os estados que são na maioria das vezes consumidores há um prejuízo muitíssimo relevante, vez que não recebem o tributo na transação comercial, e mais, não têm a movimentação interna de mercadorias, não gerando novos impostos, diminuindo sobremaneira o mercado local.

A EC 87/2015 alterou a solução dada para essa primeira situação, passando a dizer que o ICMS, nesses casos, deveria ser dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Em síntese, antes da Emenda: aplicava-se apenas a alíquota interna do Estado produtor; o valor ficava todo com o Estado de origem (Estado produtor/vendedor); e o Estado onde morava o comprador não ganhava nada (Estado consumidor).

Depois da Emenda: passa a incidir duas alíquotas; a interestadual, e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo, portanto, o valor da arrecadação dividido entre o Estado de origem e o de destino.

Explicitando novo exemplo, ficariam assim dividido:

Advogado, residente em Fortaleza-CE, decide comprar um computador, para uso profissional e pessoal, via internet, de uma empresa localizada em São Paulo. O computador custa R\$ 1000,00 (mil reais). Aplicando-se as seguintes alíquotas ao caso:

Alíquota Interestadual (SP-CE) = 7%; Alíquota interna de São Paulo = 18%; Alíquota interna do Ceará = 17%.

Na nova sistemática, em primeiro momento, o Estado de São Paulo irá recolher 7% (alíquota interestadual) na saída do computador para Fortaleza, ou seja, arrecadará (7% $\times$ 1000) R\$ 70,00 (setenta reais).

Em segundo momento, na chegada do produto em Fortaleza, aplicando-se a diferença de alíquotas interna e interestadual, 17% (alíquota interna do CE) – 7% (alíquota interestadual), recolher-se-á (10% $\times$ 1000) R\$ 100,00 (cem reais). O resultado dessa operação será dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Essa divisão encontra previsão no artigo 99 da ADCT, e será feita com base em percentuais com graduação ao longo dos anos, até que, em 2019, o Estado de destino ficará com todo o valor da diferença entre a alíquota interestadual e a interna. Senão vejamos:

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."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.²⁵

Isso tem como intuito reduzir paulatinamente a arrecadação do Estado de origem, obedecendo assim, e o que será melhor trabalhado no capítulo seguinte, o que conhecemos por Justiça Fiscal. Não se poderia reduzir arrecadação substancial dos estados produtores de forma abrupta, sob prejuízo de romper com o equilíbrio tão defendido na Constituição Federal.

²⁵ BRASIL. Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de abril de 2015.

Passaremos agora a contextualizar a alteração, explicitando os motivos que levaram à aprovação da Emenda, abordando, principalmente, o contexto de “guerra fiscal”.

3. O NECESSÁRIO EQUILÍBRIO ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL

A importância deste capítulo é ímpar. Afinal, as normas constitucionais que tratam sobre o ICMS, incluindo a Emenda 87/2015, os convênios do CONFAZ, as Resoluções do Senado, são pautadas na busca do equilíbrio entre os Estados, de forma que nenhum ente tenha vantagem sobre o outro.

3.1. Contextualização

O Brasil, como sabemos, é uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto pelo artigo 1º da Constituição Federal.

Nesse contexto, o capítulo da Carta Magna que trata sobre o sistema tributário nacional, quando da outorga de competências tributárias, concedeu aos Estados Membros da Federação e ao Distrito Federal, a permissão de tributar, dentre outros, do ICMS.

Sob o fundamento do uso de sua autonomia, os Estados, no intuito de atrair investimentos privados, gerar empregos e rendimentos locais, oferecem às empresas determinados benefícios fiscais, como isenções, reduções de base de cálculo, reduções de alíquotas, créditos especiais ou empréstimos subsidiados de longo prazo.²⁶

A priori, poder-se-ia cogitar a hipótese de que em uma Federação, os Estados Membros, já que autônomos e dotados de competência para tributar, gerenciem e decidam sobre sua organização financeira de acordo com as suas necessidades locais. Com base nisso, pode-se dizer que o combustível que incentiva o desequilíbrio fiscal – e dá origem a chamada “guerra fiscal” – entre os Estados Membros é o fomento das atividades privadas, mediante a concessão de isenções, por exemplo, no território de determinado estado, com o fito de atrair para si mais riquezas.

²⁶ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. Federalismo e ICMS: estados-membros em “guerra fiscal”. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13112014-161700/>>. Acesso em: 14/10/2016.

Nesse sentido, ao abordarmos esse contexto de desequilíbrio, ressalta o professor Hugo de Brito Machado:

A expressão guerra fiscal tem sido utilizada para designar as práticas adotadas pelos estados, em matéria tributária, para atrair empresas para seus territórios. Essas práticas são as mais diversas, que vão desde a isenção pura e simples do ICMS por determinado prazo, até a concessão de empréstimo correspondente ao valor desse imposto, para resgate a prazo tão longo e com descontos tão grandes que praticamente anulam a obrigação de resgate.²⁷

Entretanto, é necessário analisar se tais medidas são aceitas pela Federação desenhada na Constituição Federal. A própria Lei Maior prevê, por exemplo, que para que os Estados concedam ou revoguem benefícios fiscais, determinada forma deve ser seguida. Quando esta forma não é observada, a competição fiscal instaura um conflito entre os Estados da Federação.

Ainda dentro das limitações trazidas pelo texto da Constituição, podemos citar o artigo 155, §2º, XII, “g”, que diz caber à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

O pressuposto utilizado por quem concede unilateralmente benefícios fiscais é sua utilização como instrumento de políticas de desenvolvimento regional e redução de desigualdades. Os Estados que se dizem prejudicados com estas medidas argumentam²⁸ que esta prática viola e ofende o pacto federativo, já que haveria a não observância de regras específicas da Constituição.

É notória a desigualdade de desenvolvimento entre os Estados da Federação. A própria Constituição Federal consagra como objetivo da República a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, senão vejamos:

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In Valdir de Oliveira Rocha (coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 126.

²⁸ VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde. Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Junho/1997. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 14/10/2016.

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

É a partir desse contexto que o debate acerca do equilíbrio fiscal se demonstra tão importante.

O ICMS, como já bem demonstrado no capítulo anterior, é um imposto de grande impacto na economia dos estados. Diante da natureza nacional do mercado brasileiro, exige-se a adoção de normas homogêneas e obrigatórias para todas as unidades da federação, tais quais a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) e as Resoluções do Senado, que receberam atribuição constitucional para a definição das incidências do imposto, das alíquotas, o regime de compensação, a forma como incentivos fiscais serão concedidos, dentre outras matérias.

Essas limitações têm como propósito reduzir as desigualdades entre os estados, mantendo – ou buscando manter – o que chamamos de Justiça Fiscal. Entretanto, como já demonstrado nos tópicos 2.4 e 2.5, o conflito ainda perdura, sendo este um dos motivos para o advento da Emenda Constitucional 87/2015.

3.2. Limites Constitucionais em busca da Justiça Fiscal

3.2.1. Lei Complementar

As leis complementares são instrumentos primários de introdução de normas que se caracterizam por possuir quórum de aprovação e tratam de matérias expressa ou implicitamente indicadas na Constituição Federal. Alguns autores, no entanto, discordam desse entendimento, como o Professor Hugo de Brito que entende ser irrelevante a matéria tratada pela lei para a definição da natureza de uma lei como complementar ou ordinária. Senão vejamos:

Não nos parece, porém, que a lei complementar qualifique-se pela matéria de que se ocupa. Sua qualificação decorre, isto sim, do procedimento, e do quórum de votação, por que 'é exatamente o aspecto formal', relacionado com a competência do órgão que edita a norma, o procedimento, o quórum, 'que se presta para qualificar as normas jurídicas em geral'.²⁹

A Lei complementar apresenta natureza "ontológico-formal", isto é, matéria especialmente prevista na Constituição e o quórum qualificado a que alude o artigo 69 da Constituição Federal. ³⁰

O Professor Paulo de Barros nos recorda que o CTN, Lei nº 5.172/1966, foi aprovada como lei ordinária na vigência da Constituição de 1946, que não previa a figura da Lei Complementar para estabelecer normas de caráter federal em matéria de legislação tributária. E nesse sentido, conclui:

Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. ³¹

Quando da elaboração do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro ressaltava os aspectos positivos de uma codificação em geral, tinha como primeira justificativa a unificação do direito tributário federal, estadual e municipal, tendo em vista que:

[...] no mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para o bom convívio entre si e com os governados. Com o objetivo de corrigir esta caótica situação foi introduzido na Constituição de 1946 o artigo 5º, XV, "b" para conferir competência à União para estabelecer normas gerais de direito financeiro na função de uniformizar em todo o território nacional as regras "sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco."³²

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 14.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 60.

³¹ Idem.

³² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 16.

A lei complementar integra a ordem jurídica nacional e deve ser observada por todas as ordens jurídicas parciais, entendidas como a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, daí o caráter nacional da lei complementar.

Dessa forma, levando-se em consideração a integração do sistema tributário brasileiro no contexto de unidade nacional, para conferir “harmonia e uniformidade à disciplina jurídica do ICMS”³³, a Carta Magna outorga matérias para disciplina da lei complementar a qual todos os Estados e Distrito Federal devem obediência. O artigo 155, §2º, XII, da Constituição Federal assim dispõe:

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

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- 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;³⁴

A Lei Complementar que desempenha o papel exigido pelo artigo 155, §2º, XII, da Constituição Federal é a de nº 87 de 13 de setembro de 1996, excepcionando-se a alínea “g”, esta regulada pela Lei Complementar nº 24/1975.

A Lei Complementar 87/1996, “tem como função a uniformização da atividade dos respectivos poderes legislativos dos estados, permitindo a manutenção do pacto federativo e evitando-se, assim, a guerra fiscal”.³⁵

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 62.

³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

³⁵ BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa. In: Revista Jurídica. Vol. 10. Nº 90. Brasília: abr-maio 2008.

Como o objetivo do presente estudo é outro, seria demasiado extenso realizar uma análise de cada matéria regulada pelas leis supramencionadas. Dessa forma, o que importa para o momento é consignar o papel da lei complementar para o exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal quando da instituição do ICMS, para que possamos entender mais adiante o contexto de aprovação da Emenda 87/2015.

3.2.2. Resolução do Senado

O artigo 59, VII da Constituição, nos apresenta o processo legislativo, que compreende a elaboração de resoluções, entre elas a do Senado Federal. Dessa forma, pode-se entender que “revestem-se do ‘status’ jurídico próprio de lei ordinária e, atuando em setores que a Constituição lhes demarca, são também instrumentos primários de introdução de normas primárias”³⁶.

Como já ressaltado no capítulo dois deste trabalho, cabe ao Senado a fixação de alíquotas, ou de seus limites, do ICMS. Sacha Calmon Navarro afirma que isso é decorrência do Senado “ser a Casa Legislativa dos Estados da Federação”³⁷

A previsão é expressa no artigo 155, §2º, IV, V e VI da Constituição, senão vejamos:

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

[...]

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 74.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 512.

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;³⁸

Note-se que no caso do inciso IV a Lei Maior atribui uma ordem e o Senado Federal deverá estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.

O Senado cumpriu a determinação Constitucional mediante a promulgação da Resolução RSF nº 22/1989 que fixa as alíquotas interestaduais em 12% (doze por cento), ressalvadas as operações e prestações realizadas a partir das Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

A busca do equilíbrio econômico aqui é evidente, vez que os Estados do Sul e Sudeste, com os maiores PIB estaduais da nação, quando recebem mercadorias dos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo recebem uma diferença menor ao tributar apenas o resultado da subtração entre sua alíquota interna e interestadual de 12%. Por outro lado, os Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e

³⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

Espírito Santo terão uma diferença maior para receber quando ingressarem em seus territórios mercadorias provenientes do Sul e Sudeste, tributadas a 7% contra sua alíquota interna.

Percebe-se que o motivo da existência dos incisos IV, V, VI do §2º do artigo 155 da Lei Maior, bem como da letra “g” do inciso XII do mesmo artigo, reservada à disciplina da Lei Complementar, reside na necessidade de adaptação de um tributo de vocação nacional para sua conformação jurídica regional. Em outras palavras, a constante busca de equilíbrio – ou justiça – fiscal entre os Estados Membros no contexto do ICMS.

3.2.3. O Conselho Nacional de Política Fazendária

Compete ao Conselho, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como:

a - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.³⁹

³⁹ BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Competência. Visto em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>> acessado em 16/10/2016.

3.2.3.1. Breve Histórico

A reforma tributária operada com a Emenda Constitucional nº 18/1965, - onde foi estabelecida a sistemática da não-cumulatividade, que evitava a incidência “em cascata” – e conferia aos Estados um imposto de consumo sobre o valor agregado: o ICM.

Acreditava-se que a adoção desta técnica seria a solução para eliminar a “guerra fiscal” nas operações interestaduais existentes na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações. No entanto, esta esperança de extinguir os conflitos no plano do comércio interestadual pela adoção da técnica da não-cumulatividade e a definição de uma alíquota teto nestas operações, frustrou-se por completo.⁴⁰

A frustração ocorre porque o choque entre os chamados Estados produtores e Estados consumidores adquire nova feição pela intensiva utilização do ICM para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos que desvirtuam as características básicas do imposto, estabelecendo-se clima de aberta concorrência entre os Estados.⁴¹

Neste momento inicial, imperioso mencionar o surgimento, em 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional, o qual trouxe em seu bojo a previsão de realização de convênios entre os Estados que pertencessem a uma mesma região geoeconômica, a fim de gerar uma uniformização da alíquota do ICM, sendo esta a inteligência do artigo 213.

Com base nas frustrações supramencionadas, surge o Ato Complementar nº 34/1967 que dispôs em seu artigo 1º que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica deveriam celebrar convênios estabelecendo uma política comum entre matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais relativamente ao ICM, o que reforçava a previsão legal do próprio artigo 213 do CTN.

Com esse dispositivo, os convênios eram exigidos regionalmente, mas, “na prática, as regiões geo-econômicas foram reduzidas a duas: uma abrangendo os Estados

⁴⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM, Fundamentos da Técnica não-cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. P. 109.

⁴¹ Idem.

do Sul, do Sudeste e do Centro-Oeste e outro, os Estados das regiões Norte e Nordeste”.⁴²

Acerca dessa fase dos convênios regionalizados, aduz Maria Abadia da Silva Alves:

A observação dos Convênios permite dizer que o objetivo destes era, sem dúvida, estabelecer uma administração conjunta do ICM e a defesa de interesses regionais. No entanto, fica bastante evidente que os convênios acabaram gerando conflitos entre as regiões. As decisões de alguns convênios provocaram medidas idênticas e retaliatórias em estados de outras regiões, num movimento de ação e reação, configurando o que poderíamos chamar de uma “guerra fiscal inter-regional”, que embora possa ser considerada bastante moderada, se comparada com os conflitos recentes, se constituiu em um verdadeiro embrião da guerra fiscal.⁴³

A Emenda à Constituição nº 01/1969 incluiu o §6º, ao artigo 23 e com fundamento neste dispositivo foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975 estabelecendo a exigência de convênios celebrados entre os Estados para a concessão de isenções para fins de solucionar a “guerra fiscal”. “Daí em diante, as isenções passaram a ser concedidas por Convênios firmados por todos os Estados e não mais apenas pelos da mesma região geo-econômica”.⁴⁴

Em 1975, mais precisamente em 7 de janeiro, é promulgada a Lei Complementar nº 24, a qual dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Assim é criado o denominado Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, composto por Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sob a coordenação do Ministério da Fazenda, “tendo por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”.⁴⁵

⁴² COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS. In: Estudos sobre IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Dialética, 2009. P. 86.

⁴³ ALENCAR, Monalisa Rocha. Concessão unilateral de incentivos fiscais em matéria de ICMS: uma perspectiva de democracia, pacto federativo, segurança jurídica e boa-fé. Fortaleza: UFC, 2016, 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016 apud ALVES, Maria Abadia da Silva. Guerra Fiscal e finanças no Brasil: o caso do setor automotivo, 2001. 07 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ ELALI, André. O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. P. 73.

3.2.3.2. Conceitos e Espécies de Convênio

Com base no artigo 100 do CTN, os convênios podem ser definidos como normas complementares de direito tributário, que por meio de acordo entre entes da federação sirva como instrumento de conciliação no âmbito do setor público.

São subordinados à lei, assim como as decisões dos órgãos administrativos, normas complementares das leis, tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Com efeito, o Professor Luciano Amaro leciona que existem duas espécies de convênio, há os convênios que “são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vista à fiscalização ou arrecadação de tributos e à troca de informações de interesse fiscal”,⁴⁶ os quais encontram embasamento legal nos artigos 100, 102 e 199 do CTN. E “há os convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar nº 24/75, como instrumento das deliberações a que se refere o artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação”.⁴⁷

Ademais, conforme já trazido no capítulo segundo, a Lei Complementar nº 87/96, alcunhada de “Lei Kandir”, em substituição ao Decreto-Lei nº 406/68, tem por escopo atender à exigência contida no inciso XII do §2º do artigo 155 da Lei Maior.

O referido dispositivo, como também já ressaltado, arrolou uma série de temas a serem regulados por Lei Complementar, os quais receberam tratamento da Lei Kandir, excetuando-se o assunto contido na já tão mencionada alínea “g” do inciso XII, isto é, “a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais (relativos ao ICMS) serão concedidos e revogados”.

⁴⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 214.

⁴⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 214. No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. P. 43.

Dessa forma, excluindo-se do rol de temas disciplinados pela Lei Kandir, entende-se que a alínea “g” do inciso XII ainda hoje é regulada pela Lei Complementar nº 24/75, pois recepcionada pela atual Constituição.

Em suma, é necessário entender que a Lei Complementar nº 24/75, apenas diz respeito aos Convênios tendentes a conceder isenções, incentivos ou benefícios fiscais, qualquer outro convênio e acordo entre os Estados e o Distrito Federal, devem seguir a linha dos artigos 100, 102 e 199 do CTN.

3.2.3.3. O Convênio 93/2015

A grande controvérsia do presente estudo surgiu com o advento do Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Antes de adentrarmos a matéria propriamente dita, é imperioso destacar que o Convênio 93/2015 não é regulado pela Lei Complementar 24/75, pois, como já ressaltado acima, não visa conceder isenções, incentivos ou benefícios.

O tema é passível de confusão, o que de antemão, razão da qual nos utilizamos deste breve introito para esclarecer.

A previsão do Convênio 93/2015 encontra amparo legal nos artigos 100, 102 e 199 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos

respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Com efeito, pode-se confirmar isso apenas com uma leitura simples do preâmbulo do Convênio, que diz:

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966),[...]⁴⁸

Perceba que o trecho que afirma que o Convênio 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” exclui expressamente a hipótese de incidência da LC 24/75, pois não existe concessão de isenção, benefício ou incentivo de qualquer espécie. Trata-se de normas de índole processual tendentes a regular as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 87/2015. Entretanto, o Convênio possui uma única previsão de Direito Material, objeto de muita controvérsia e de grande repercussão nacional.

Esse objeto de celeuma é justamente a Cláusula nona do Convênio 93, que dispõe que:

[...] Cláusula 9ª. 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.⁴⁹

⁴⁸ BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Visto em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15 > acessado em 18/10/2016.

⁴⁹ Idem.

A inclusão das micro e pequenas empresas no regime do novo ICMS trazido pela Emenda Constitucional 87/2015 causou muito estardalhaço entre os optantes do Simples, inclusive trazendo diversas notícias sobre o tema. Como por exemplo, a veiculada do portal “Pequenas Empresas e Grandes Negócios”, em 21 de janeiro de 2016, com título de “Novo ICMS gera fechamento de uma empresa por minuto”, senão vejamos alguns trechos:

Brasília - A medida adotada pelo Confaz, que alterou as regras de recolhimento do ICMS nas operações de vendas interestaduais, está gerando o fechamento de uma empresa por minuto no Brasil.

A informação foi dada por representantes de entidades ligadas ao comércio e às micro e pequenas empresas, na reunião de hoje com técnicos do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no Ministério da Fazenda. O encontro teve como objetivo pedir a suspensão imediata das exigências para as MPes, que estão valendo desde o início do ano.

Para o presidente do Sebrae, Guilherme Afif Domingos, as micro e pequenas empresas não podem esperar a próxima reunião do Confaz para que a medida seja revogada.

“Vamos entrar, o mais rápido possível, com uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI) no Supremo Tribunal Federal (STF) para que seja cumprido o tratamento diferenciado que deve ser concedido às micro e pequenas empresas, como previsto na Constituição. Deixamos claro na reunião que não podemos ficar esperando. Os pequenos negócios têm que estar fora. É muito pouco de arrecadação para o estrago que vai se fazer com o fechamento de empresas”.

Desde o início do ano, o contribuinte passou a ser responsável pelo cálculo da diferença entre as alíquotas cobradas no estado de origem e na unidade de destino do produto.

A medida também obriga o empresário a se cadastrar no fisco do estado para o qual está vendendo, ou seja, o empresário terá que se registrar em até 27 secretarias de fazenda diferentes, além de gerar 4 guias a mais para cada nota fiscal emitida. A decisão afeta diretamente todas as empresas incluídas no Simples Nacional que fazem operações interestaduais.⁵⁰

⁵⁰ REVISTA PEGN. Novo ICMS sobrecarrega e-commerce e pressiona empresas. Disponível em: < <http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/01/novo-icms-gera-fechamento-de-uma-empresa-por-minuto.html> > acessado em 19/10/2016.

A discussão sobre a Constitucionalidade da Cláusula nona do Convênio 93/2015, deu ensejo as discussões acima expostas e, além disso, o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464 pela Ordem dos Advogados do Brasil.

Passar-se-á a analisar a constitucionalidade do dispositivo controverso no capítulo seguinte, abordando-se as previsões constitucionais e legais acerca do assunto, a ADI 5464, a Liminar Concedida em seu bojo.

4. AS CONSEQUÊNCIAS E IMPACTOS TRAZIDOS PELA CLÁUSULA NONA E O REGIME DIFERENCIADO INSTITUÍDO PELA LEI COMPLEMENTAR 123/2006

4.1. Lei Complementar 123/2006 e o Regime do Simples Nacional

O presente trabalho não tem o intuito de analisar pormenorizadamente a Lei Complementar 123/2006. Apresentaremos, apenas, os dispositivos caros ao entendimento da questão.

Com efeito, a Lei Complementar que regula as Micro e Pequenas empresas, logo em suas disposições preliminares, deixa claro o seu propósito:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, **in fine**, da Constituição Federal.⁵¹

O inciso I do artigo supramencionado é cristalino ao afirmar que a apuração dos impostos e contribuições (que estejam incluídos no Regime do Simples Nacional) devem ser arrecadados em regime único, inclusive as obrigações acessórias. Esse aspecto será de muita relevância nos próximos tópicos.

⁵¹ BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar 123/2006.

Ademais, imperioso destacar quais os impostos e contribuições são abrangidos pelo Regime do Simples:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O ICMS, como pode-se se notar está incluído neste rol do artigo 13 da LC 123/2006.

4.2. Consequências práticas da cláusula nona

Como já mencionado no capítulo anterior, a Cláusula nona é bastante controversa, tanto que órgãos e entidades que defendem o segmento afetado (micro e pequenas empresas) vinham a todo instante protestando sobre sua aparente inconstitucionalidade.

Os efeitos da cláusula nona, pelo menos em uma ótica econômica, prejudicou as micro e pequenas empresas, principalmente porque houve considerável aumento com “*compliance*” para adimplir com as obrigações trazidas pela nova sistemática.

Importante trazer, antes de prosseguirmos, a definição do que seria “*compliance*”. *Comply*, em inglês, significa “agir em sintonia com as regras”, o que já denota o sentido do termo.

“*Compliance*”, em termos didáticos, significa dizer que se está absolutamente em conformidade com as normas, controles internos e externos, além de todas as políticas e diretrizes estabelecidas para o negócio. É a atividade de assegurar que a empresa esteja cumprindo à risca todas as imposições dos órgãos regulamentadores e esteja dentro de todos os padrões exigidos de seu segmento. Isso, por óbvio, incluiu as obrigações fiscais e financeiras.

Logo, quando dizemos que a cláusula nona aumentou os gastos de “*compliance*” das micro e pequenas empresas, o dizemos no sentido de que para se adimplir com as obrigações acessórias concernentes ao ICMS os gastos foram elevados. O que será melhor verificado mais adiante.

Em outras palavras, *Compliance (ou Compliance Costs)* pode ser concebido como todo o ônus relativo ao cumprimento de obrigações acessórias ao pagamento de determinado tributo.

Com efeito, a seguir, explicaremos pormenorizadamente as alterações consideradas lesivas aos micro e pequenos empresários.

4.2.1. As principais mudanças

Inicialmente, imperioso ressaltar que o Convênio 93/2015, apenas começou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016. É a previsão da cláusula décima primeira que dispõe “este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Ademais, é importante lembrar que a distribuição da arrecadação será gradativa, de acordo com a previsão do artigo 99 do ADCT. Dessa forma, em 2016, o estado em que a mercadoria for entregue receberá 20% do montante apurado, e o estado

de origem do bem ficará com os 80% restantes. No ano subsequente, 40% para o estado destinatário e 60% para o remetente; no ano seguinte os valores de invertem, respectivamente, 60% e 40%. Em 2019, o estado de destino receberá 80% do valor do imposto e o remetente, 20%. Já em 2020, todo o montante será arrecada para a unidade da federação que receber o bem.

Perceba-se que há uma impropriedade no artigo 99, vez que no artigo 3º da Emenda Constitucional 87/2015 existe a previsão de que a produção dos efeitos somente se dará no ano subsequente (2016) e após 90 dias do início do ano.

Ou seja, o inciso I, do artigo 99 do ADCT, deveria ter como ano inicial o ano de 2016 e não o de 2015. Nos parece claro que a intenção do legislador era de que tivesse início no ano de 2016, não restando maiores controvérsias em relação ao assunto.

Explicitada essas questões iniciais da vigência da norma, abordaremos as mudanças práticas as quais as micro e pequenas empresas deverão seguir em consequência da cláusula nona do Convênio 93/2015.

Para um melhor entendimento dos impactos advindos com a mudança, é preciso recorrer a um exemplo prático. Usaremos exemplo atinente a uma loja virtual de São Paulo que venderá produto de R\$ 1000,00 (mil reais) para um consumidor no Rio de Janeiro.

Nesse caso, trata-se de um item nacional e uma empresa que faz parte do Simples. A alíquota interestadual é de 12% e alíquota interna do Rio de Janeiro é de 19%. O ICMS da operação, devida a São Paulo, seria de 1,25%, considerando que a empresa está na primeira faixa do Anexo I do Simples.⁵²

Em relação a diferença de alíquotas interna e interestadual: $19\% - 12\% = 7\%$, ou R\$ 70 (setenta reais) devidos ao Estado destino, que no caso é o Rio de Janeiro. Desse valor, seguindo a distribuição gradativa, no ano de 2016, 20% irá ao Estado do Rio de Janeiro e 80% ao Estado de São Paulo.

Resumindo, o Estado de São Paulo receberá a alíquota de 1,25% (considerando quem é optante do Simples) em relação ao valor total do bem e, além disso, 80% da diferença das alíquotas interna e interestaduais, em 2016.

⁵² Disponível em: < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexoI.html>>

Ademais, não podemos olvidar à questão atinente ao chamado Fundo de Combate à Pobreza que pode majorar a alíquota do ICMS.

Explicamos.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, foi criado pelos artigos 79, 80 e 81 do ADCT, para vigorar até 2010 – a Emenda Constitucional nº 67, de 2010, elasteceu esse prazo por tempo indeterminado – tendo como objetivo viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência e seus recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida.⁵³

Nesse sentido, foi definido pelo Convênio 93/2015 de acordo com o §4º da Cláusula segunda, que:

O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

O artigo 82, §1º, do ADCT, autoriza o entendimento supramencionado:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

[...]

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição

Com base na existência desses Fundos de Combate à Pobreza, os Estados que os possuem receberão um acréscimo de 1% a 2% do valor do produto, que também deve ser levado em consideração no momento da apuração pelo empresário.

⁵³ Vide Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001.

Em relação à forma de pagamento, os optantes pelo SIMPLES podem optar pagar o tributo referente à diferença de alíquotas de duas formas: por apuração ou por operação. Em ambos os casos, utilizar-se-á a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

As empresas poderão recolher por apuração, ou seja, mensalmente, desde que tenham a Inscrição Estadual nos estados de destino das mercadorias enviadas. Em suma, se uma determinada empresa pretende vender para todos os estados, o empreendedor deverá dispor de 27 inscrições diferentes.

No caso de a empresa não possuir inscrição no estado de destino, é necessário recolher a partilha do ICMS a cada venda, ou seja, utilizando-se da forma por operação. Nesse caso, a GNRE deve ser gerada a cada venda realizada e acompanhar todas as mercadorias a serem enviadas em conjunto das notas fiscais.

Em suma, agora o empresário tem ao menos sete procedimentos antes de despachar o pedido, segundo a Fecomércio-RJ⁵⁴:

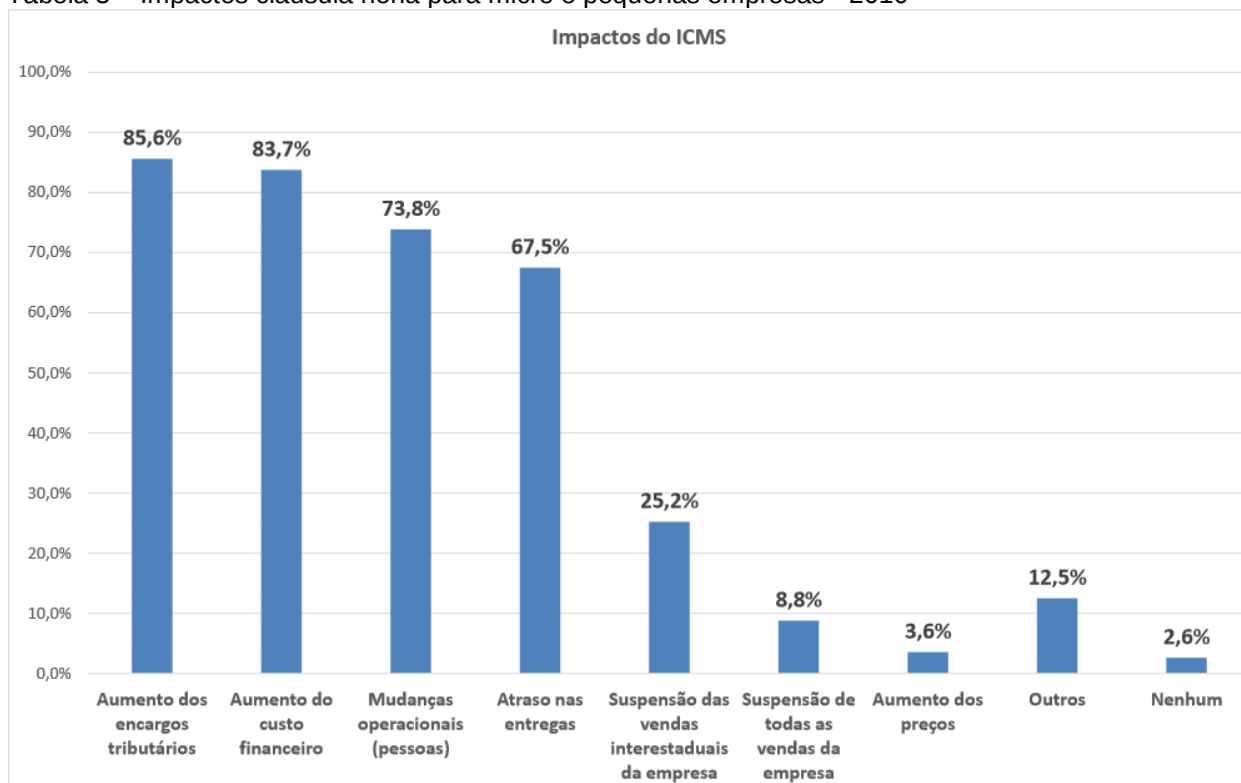
- a) Gerar a nota fiscal eletrônica e imprimir duas vias;
- b) Conferir a tabela de alíquota do ICMS, de acordo com a origem e o destino;
- c) Calcular a diferença entre as alíquotas interna e interestadual;
- d) Dividir essa diferença entre destino e origem. No caso, no presente ano, 20% para o estado de destino e 80% para o estado de origem;
- e) Entrar no site da Secretaria da Fazenda para emitir as guias de pagamento dos 20% da diferença de alíquota, recordando-se que são 26 estados membros e o Distrito Federal, cada qual com as suas próprias regras e procedimentos;
- f) Digitar as informações de sua empresa e da venda manualmente e emitir a Guia Nacional de Tributos Interestaduais (GNRE); e
- g) Pagar a guia do imposto do Simples Nacional ao final do mês.

⁵⁴ FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DO RIO DE JANEIRO. Fecomércio RJ repudia complexidade ainda maior para micro e pequenos empresários recolherem impostos. Disponível em: <goo.gl/yWfPJJa> acessado em: 19/10/2016.

4.2.2. Os números do impacto

O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, o SEBRAE⁵⁵ realizou uma rápida sondagem para conhecer os impactos das mudanças trazidas pela cláusula nona às micro e pequenas empresas. A consulta foi realizada no dia 04/02/2016, pouco mais de um mês do início dos efeitos do Convênio 93/2015, senão vejamos:

Tabela 3 – Impactos cláusula nona para micro e pequenas empresas - 2016



Fonte: SEBRAE

Como se pode deduzir a partir dos dados apresentados, e de tudo o que foi exposto, a nova regra tem o potencial de onerar todas as empresas com burocracia e custos de operação (*compliance*). No entanto, as empresas que fazem parte do Simples Nacional, com faturamento anual bruto de até R\$ 3,6 milhões, são ainda mais afetadas,

⁵⁵ SEBRAE. As novas regras do ICMS para e-commerce. Disponível em: < <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD> >. Acessado em: 19/10/2016.

uma vez que, na prática, perdem o tratamento diferenciado de pagar oito tributos em uma única via.

E como ressaltado pela professora de Direito Tributário da FGV-SP, Tathiane Piscitelli, “no caso do Simples, há um aumento da carga tributária, pois esse diferencial (alíquota interna menos a alíquota interestadual) que o empresário terá de recolher não está contemplado naquela alíquota unificada”.⁵⁶

Com mais tributos e excesso de burocracia para equipes pequenas, muitas empresas têm repassado custos ao consumidor, atrasado entregas, suspenso vendas para outro Estado ou até fechado as portas.

Isso posto, a indagação principal surge: levando-se em consideração a conjuntura apresentada acima, é constitucional a Cláusula nona do Convênio 93/2015?

⁵⁶ REVISTA PEGN. Novo ICMS sobrecarrega e-commerce e pressiona empresas. Disponível em: < <http://revistapegn.globo.com/Empreendedorismo/noticia/2016/02/novo-icms-sobrecarrega-e-commerce-e-pressiona-empresas2.html>> acessado em 19/10/2016.

5. A CONSTITUCIONALIDADE DA CLAÚSULA NONA DO CONVÊNIO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O presente capítulo tem como intuito analisar a constitucionalidade do dispositivo controverso, suas repercussões práticas, abordando-se as previsões constitucionais e legais acerca do assunto, a ADI 5464 e a Liminar concedida em seu bojo.

5.1. Análise Constitucional da Cláusula Nona à luz da Constituição Federal

Antes de adentrarmos no juízo de constitucionalidade propriamente dito, é imperioso mencionarmos alguns pontos de muita valia à discussão, principalmente, nos que dizem respeito aos princípios da igualdade e da legalidade.

5.1.1. O Princípio da igualdade

O princípio da igualdade encontra previsão no artigo 5º, caput e inciso I da Constituição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;⁵⁷

É a base fundamental do princípio republicano e da democracia. Nesse sentido, José Afonso da Silva afirma que “a igualdade constitui o signo fundamental da democracia.”⁵⁸

⁵⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 211.

De fato, tão abrangente é a igualdade que inúmeros outros princípios dele decorrem diretamente, como a proibição de diferenças de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de idade de sexo, idade, cor ou estado civil (artigo 7º, XXX); a proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência (artigo 7º, XXXI); a proibição ao racismo (artigo 5º, XLII); a exigência de aprovação prévia em concurso público para investidura em cargo ou emprego público (artigo 37, II), o princípio da isonomia tributária (artigo 150, II) etc.

Com efeito, o princípio da igualdade determina que seja dado tratamento igual aos que se encontram em situação equivalente e que sejam tratados de maneira desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades. Nesse sentido, José Afonso, citando trabalho da Ministra Cármen Lúcia, destaca:

[...] Isso não exclui a possibilidade de inúmeras desigualdades entre eles. Mas são desigualdades fenomênicas: naturais, físicas, morais, políticas, sociais etc., e “não se aspira [lembra Cármen Lúcia Antunes Rocha] uma igualdade que fruste e desbaste as desigualdades que semeiam a riqueza humana da sociedade plural, nem se deseja uma desigualdade jurídica que embase a realização de todas as desigualdades humanas e as faça suprimimento ético de valores poéticos que o homem possa desenvolver. As desigualdades naturais são saudáveis, como são doentes aquelas sociais e econômicas, que não deixam alternativas de caminhos singulares a cada ser humano único”.⁵⁹

Ou seja, o princípio constitucional da igualdade não veda que a lei estabeleça tratamento diferenciado entre as pessoas que guardem distinções de grupo social, de sexo, de profissão, de condição econômica ou de idade.

Em contrapartida, o que não se admite é que o parâmetro diferenciador seja arbitrário, desprovido de razoabilidade, ou deixe de atender a alguma relevante razão de interesse público.

Em suma, denota-se que o princípio da igualdade não veda o tratamento discriminatório entre indivíduos, desde que haja razoabilidade e justeza na discriminação.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 213 apud ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio constitucional da igualdade, Belo Horizonte, Jurídicos LÊ, 1990.

Nesse ínterim, deve-se observar que não se pode cogitar ofensa ao princípio da igualdade quando as discriminações são previstas no próprio texto constitucional. Nesses casos, o próprio legislador constituinte determinou, expressamente, que um dado critério deve ser adotado para efeito de equilíbrio jurídico entre as pessoas.

Podemos citar alguns exemplos, tais quais: a reserva de certos cargos públicos para brasileiros natos (artigo 12, §3º); aposentadoria da mulher com menor tempo de contribuição (artigo 40); e a previsão de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 179).

5.1.2. O Princípio da legalidade

O princípio da legalidade encontra também guarida no artigo 5º da Constituição, mais especificamente no seu inciso II:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;⁶⁰

Base direta da própria noção de Estado de Direito, implantada com o advento do constitucionalismo, pois acentua a ideia de “governo das leis”, expressão essa da vontade geral, e não mais “governo dos homens”, em que tudo se decidia ao arbítrio da vontade dos governantes.

Nesse sentido, leciona José Afonso da Silva:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda a sua atividade

⁶⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.⁶¹

Como bem ressaltado pelo grande professor, o princípio da legalidade em relação ao poder público apresenta outro conteúdo, sendo ele a consagração da ideia de que o Estado se sujeita às leis e, ao mesmo tempo, de que governar é atividade cuja realização exige a edição de leis. Isso confirma que o poder público não pode atuar, nem contrariamente às leis, nem na ausência de lei.

Com esse escopo, a Constituição reiterou o princípio da legalidade quando aplicado ao poder público, em seu artigo 37, *caput*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte⁶²:

Outro desdobramento que merece destaque, também reiterado no bojo do texto constitucional, remete-se à atividade de tributação. O artigo 150, inciso I, da CF/88, afirma que é vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Nesse caso, o desdobramento do princípio contém uma rigidez ainda maior, vez que não só fica proibida a atuação na ausência de lei, mas, ainda, é afastada a possibilidade de qualquer atuação discricionária no exercício das atividades com propósitos de tributação exercidas pelo poder público.

Os princípios da igualdade e da legalidade são indispensáveis para a correta análise acerca da (in) constitucionalidade da cláusula nona do Convênio 93/2015.

⁶¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 420.

⁶² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

5.1.2.1. Legalidade e reserva de lei

Importante fazermos a diferenciação entre os dois princípios. De um modo geral, os autores prelecionam que devemos falar em “reserva legal” quando o texto constitucional exige expressamente regulação mediante lei para uma matéria específica.

Com efeito, José Afonso destaca que:

A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade e o da reserva de lei. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. Embora às vezes se diga que o princípio da legalidade se revela como um caso de reserva relativa, ainda assim é de reconhecer-se diferença entre ambos, pois que o legislador, no caso de reserva de lei, deve ditar uma disciplina mais específica do que é necessário para satisfazer o princípio da legalidade.⁶³

E continua, esclarecendo ainda mais:

Em verdade, o problema das relações entre os princípios da legalidade e da reserva de lei resolve-se com base no Direito Constitucional positivo, à vista do poder que a Constituição outorga ao Poder Legislativo. Quando essa outorga consiste no poder amplo e geral sobre qualquer espécie de relações, como vimos antes, tem-se o princípio da legalidade. Quando a Constituição reserva conteúdo específico, caso a caso, à lei, encontramos-nos diante do princípio da reserva legal. [...] e a seguinte lição de Crisafulli situa devidamente a questão: “Tem-se, pois, reserva de lei, quando uma norma constitucional atribui determinada matéria exclusivamente à lei formal (ou a atos equiparados, na interpretação firmada na praxe), subtraindo-a, com isso, à disciplina de outras fontes, aquela subordinadas”.⁶⁴

Em outras palavras, o princípio da reserva de lei é um comando dado por uma norma constitucional que atribui determinada matéria à regulamentação por lei formal. Isso tudo, com o objetivo fim de assegurar o princípio da legalidade.

⁶³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 422.

⁶⁴ Idem.

5.1.3. Da aferição de constitucionalidade da cláusula nona em face da Constituição

Todos os artigos apresentados a partir de agora, direta ou indiretamente decorrem dos dois superprincípios destacados anteriormente. Sem dúvida, a legalidade e a igualdade são pontos-chave para esclarecer a dúvida trazida pelo presente trabalho.

5.1.3.1. O princípio da capacidade contributiva e o simples nacional

Entendemos por bem iniciar análise relacionando o princípio da capacidade contributiva e o regime de fomento instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, o SIMPLES.

O regime trazido pelo SIMPLES (como o nome já permite entender), representou a criação de regimes especiais para o ICMS, o ISS e demais tributos federais, concentrando-se a arrecadação no denominado DAS – Documento de Arrecadação do Simples.

Nessa sistemática, os tributos devidos são calculados mediante a aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal e, posteriormente, o produto da arrecadação é partilhado entre os entes tributantes.

Ao recordarmos da nova sistemática trazida pela Emenda Constitucional 87/2015 (bem explicitado no segundo capítulo do presente trabalho), vemos que os dois regimes, pelo menos a priori, são incompatíveis. Essa incompatibilidade será mais discutida adiante.

Ainda em relação ao SIMPLES, imperioso mencionar importante julgado, o da ADI 4033, que reconheceu a sua validade, senão vejamos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL (“SUPERSIMPLES”). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, CAPUT, 8º, IV, 146, III, D, E 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO.

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (“Supersimples”).

2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo.

3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX da Constituição.

3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte.

4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos.

5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

(ADI 4033, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-024 DIVULG 04-02-2011 PUBLIC 07-02-2011 EMENT VOL-02458-01 PP-00001 RTJ VOL-00219- PP-00195 RSJADV mar., 2011, p. 28-37) (grifos nossos)⁶⁵

A partir do entendimento colacionado, pode-se compreender que o regime tributário do SIMPLES foi criado para diferenciar e, sobretudo, favorecer – à máxima do princípio da igualdade, tratar desigualmente os desiguais –, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico.

Nesse sentido, o artigo 145, §1º, da CRFB/88, assim preleciona:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar,

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4033. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp> > acessado em: 24/10/2016.

respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Parece ser incontestável que existe a necessidade de incentivo pelo poder público, sobretudo no que concerne a minoração da carga tributária, em favor do princípio da capacidade contributiva.

5.1.3.2. A função da lei complementar em matéria tributária e o princípio da reserva de lei

A função da Lei Complementar em matéria tributária, segundo as lições do professor Luciano Amaro⁶⁶, são: estabelecer regras gerais de Direito Tributário; resolver conflitos de competência; e limitar o poder de tributar.

É o que dispõe o artigo 146 da Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

⁶⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 192.

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
 IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (grifos nossos)⁶⁷

Não nos parece que exista dúvida que as leis complementares se destinam a complementar diretamente o Texto Constitucional. Na prática, observa-se que, de um modo geral, o constituinte reserva a esta modalidade normativa matérias de especial importância ou mais “polêmicas”, para cuja disciplina seja desejável e recomendável à obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.

Isso assegura, em tese, o primeiro sinal de que a ideia de limitação imposta no inciso II do artigo 146 serviria com o intuito de evitar surpresas ao contribuinte, ferindo imediatamente o princípio da segurança jurídica.

Luciano Amaro, dentro deste contexto, discorre:

Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de ‘complementar’ as disposições constitucionais) (...) É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais e direito tributário (art. 146, III) (...) aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela CF (...) adensar os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que será utilizado pela lei ordinária (...) padronizar o regramento básico das obrigações tributárias, conferindo-se, desta forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.⁶⁸

Nesse sentido, parece-nos que a conclusão lógica que se extrai do artigo 146, III, “d”, da CRFB/88, é a de que à Lei Complementar 123/2006 é atribuída a tarefa, em sede de tratamento diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, de lhes assegurar não só um tratamento diferenciado, mas privilegiado.

Ademais, como ressaltado anteriormente, por se tratar o artigo 146 de norma constitucional que expressamente determina a reserva de matéria tributária à lei complementar, fazê-lo de maneira diversa é ir de encontro ao princípio da reserva legal e, em última instância também da legalidade.

⁶⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

⁶⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 192.

5.1.3.3. Do princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte

A Constituição, no capítulo que fala sobre os princípios gerais da atividade econômica, traz importante previsão acerca das micro e pequenas empresas. O artigo 170 destaca que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ”

A parte final do caput do artigo 170 destaca que todos os seus incisos são princípios, então, não há prejuízo de chamar o tratamento diferenciado aos pequenos empresários de verdadeiro princípio constitucional.

É claro, no entanto, que o princípio do tratamento diferenciado é decorrência direta do princípio da igualdade, já explicitado anteriormente.

Ainda no mesmo capítulo, o Texto Maior, em sentido semelhante, e em defesa dos mesmos princípios, dispõe, em seu artigo 179:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A cláusula nona do Convênio 93/2015, em nosso sentir, não está em conformidade com as previsões constitucionais acima discorridas. A inobservância do princípio da legalidade é palpável, tendo em vista a inobservância do artigo 146, III, “d”, no entanto, o descompasso em relação ao princípio da igualdade e, conseqüentemente, do princípio do trato diferenciado é gritante.

5.2. Do descompasso da cláusula nona e a medida liminar concedida no bojo da ADI 5464

Como demonstrado, no afã de estabelecer o império da lei, o artigo 146, III, “d”, da CRFB/88, sugere, de forma clara e precisa, que à Lei Complementar é atribuída a tarefa, em sede de tratamento diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, de lhe atribuir não só um tratamento diferenciado, mas privilegiado.

Além do que, os artigos 170, IX e 179, estabelecem fortemente a presença do princípio do trato diferenciado para equilibrar a realidade fática entre essas pequenas empresas, através do seu conseqüente; o princípio da igualdade.

Não é, definitivamente, o que prevê o Convênio 93/2015 ao determinar a aplicação de suas diretrizes (Cláusula 9ª) às empresas optantes do SIMPLES, vez que evidente o desprestígio dessa categoria de empresas ante às demais empresas ditas normais sob o enfoque do referido ato.

Quando em detrimento da regulamentação da EC 87/2015, o CONFAZ alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, inclusive para os pequenos negócios optantes do SIMPLES NACIONAL, e, na prática, inovou a ordem jurídica extrapolando o seu poder regulamentar.

Em outras palavras, a cláusula nona traz insegurança jurídica acerca do cumprimento da legislação, prejuízo ao mercado pelo encarecimento de produtos, dificuldades para o cumprimento de novas obrigações acessórias pela sua complexidade, o aumento dos custos de conformidade (*compliance costs*) e o fechamento de milhares de pequenos negócios em todo o país.

Como destacado, a determinação de aplicação das diretrizes do Convênio 93/2015 às empresas optantes do SIMPLES ignora as disposições constitucionais dos artigos 170, IX e 179 da Constituição.

Negar vigência a tais dispositivos é inviabilizar o negócio para os micro e pequenos empreendedores porque, mais adiante, terão que pagar inúmeras guias, inclusive nos Estados para onde vendem seus produtos, burocratizando o sistema unificado atualmente existente.

Ora, os optantes do SIMPLES estão obrigados a recolher o ICMS em valor muito inferior aos contribuintes que apuram a contabilidade segundo o Lucro Presumido ou Real, os quais, em sua maioria, não puderam optar pelo tratamento diferenciado em virtude do faturamento superior aos R\$ 3.600.000,00 anuais, o que demonstra maior capacidade contributiva.

O sistema decorrente da aplicação do Convênio 93/2015 às empresas optantes do SIMPLES resulta em elevação da burocracia e fere a isonomia tributária, isso porque o SIMPLES é um microsistema tributário restritivo em que podem participar apenas os contribuintes de menor capacidade contributiva (faturamento anual inferior a R\$ 3.600.000,00), como forma de também promover a inserção desse seguimento de empresas mais vulneráveis na ordem econômica.

Com base nesse contexto fático, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, posteriormente enumerada ADI 5464, com relatoria do Ministro Dias Toffoli.

O Excelentíssimo Ministro, em decisão liminar, entendeu por reconhecer os argumentos acima expostos, senão vejamos alguns trechos deste julgado que reforçam o que foi afirmado:

[...]

Como se vê, a Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou, de forma profunda, a sistemática de recolhimento do ICMS. Pela redação originária dos referidos dispositivos constitucionais, a alíquota interestadual somente seria adotada, em relação às operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, hipótese em que caberia ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente entre a alíquota interna e a interestadual. Caso o destinatário não fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interna.

Nesse contexto é que foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), declarado inconstitucional pelo Plenário da Corte nos autos da ADI nº 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux. Referido protocolo, ao determinar que o estabelecimento remetente seria o responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, colidia frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como com o art. 150, incisos IV e V, da Constituição.

Já o Convênio ICMS nº 93/2015, ora em discussão, adveio com a finalidade de regulamentar a nova EC nº 87/2015, a qual, ao alterar as redações dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, e ao incluir as alíneas a e b nesse inciso, determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e

prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, e dispôs caber ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Além disso, atribuiu-se ao remetente, quando o destinatário não for o contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao citado diferencial de alíquotas, cabendo o recolhimento ao destinatário quando ele for contribuinte do imposto.

Se é certo que a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, contribuinte ou não, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações, não é menos certo que o art. 146, III, d, da Constituição dispôs caber a lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Com efeito, a Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). A Carta Federal também possibilita a essa lei complementar “instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento (art. 146, parágrafo único, III, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

Por ocasião do julgamento do RE nº 627.543/RS, anotei que o Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Exatamente nesse contexto foi promulgada a Lei Complementar nº 123/06, a qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas empresas no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

“I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão” (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06). (grifos nossos) [...]”⁶⁹

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5464. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp> > acessado em: 24/10/2016.

Com base no que dispõe a Constituição Federal, induvidoso afirmar que a ação do Estado deveria cingir-se a simplificar e incentivar o empreendedorismo, notadamente o pequeno. Mas, ao contrário, o novel Convênio, por meio de sua cláusula nona, invade o campo legislativo privativo da Lei Complementar 123/2006 e fere de morte o princípio da igualdade e os demais dele decorrentes.

6. CONCLUSÃO

Com base no que foi apresentado, podemos concluir pela Inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária.

A cláusula controversa viola o princípio da legalidade (e da reserva legal) quando se coloca de encontro aos artigos 5º, inciso II e 146, III, “d”, da Lei Maior, notadamente porque cabe à lei complementar o estabelecimento de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

A ausência de respaldo legal decorre do fato de que o SIMPLES unifica a apuração e o recolhimento do ICMS devido pelas operações próprias. Somente excluindo desse regime o ICMS devido pela substituição tributária e o diferencial de alíquota devido pela aquisição de produtos.

Ou seja, eventual alteração da tributação do ICMS das optantes do SIMPLES, nas operações próprias, depende de prévia mudança da Lei Complementar nº 123, de 2006. Logo, não poderia ter sido veiculada pelo Convênio 93/15 do CONFAZ.

Além disso, a mencionada cláusula ofende o princípio da igualdade, e seus consectários, vez que de encontro aos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição Federal, que destacam o princípio do trato diferenciado às micro e pequenas empresas.

Ademais, a vigência da cláusula nona impõe regime desproporcional aos que possuem, segundo a própria Constituição Federal, menos capacidade contributiva, violando por certo o artigo 145, §1º (princípio da capacidade contributiva).

Tratando-se da ordem econômica, e considerando que o modelo instituído pelo Convênio 93/2015, cuja cláusula nona prevê sua aplicação às empresas optantes do SIMPLES, é fato que esse novo sistema afeta difusamente a economia nacional, sobretudo quando levado em consideração a quantidade de empresas que optam por esse regime especial que podem fechar suas portas, terminando por extinguir milhares de vagas fixas de emprego.

A inovação torna dramática a situação das empresas optantes do SIMPLES, com enorme oneração do imposto a pagar e dos custos burocráticos e financeiros.

É importante ressaltar, ainda, que a Emenda Constitucional 87/2015 veio para estabelecer, na prática, o que chamamos de justiça fiscal. E nesse sentido, a nova sistemática adotada merece inúmeros aplausos.

O que queremos dizer com isso é que não há qualquer contradição entre a EC 87 e o Convênio 93 que a regulamenta. O fato da cláusula nona ser inconstitucional em face de princípios basilares, tais quais os listados acima, não significa afirmar que a Emenda também o é. Muito pelo contrário! A Emenda é Constitucional, pois busca assegurar o equilíbrio entre os Estados da Federação, em conformidade com o artigo 3º da Carta Maior.

Em conformidade com o que foi afirmado, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464, suspendendo a aplicabilidade da cláusula nona até o julgamento final da ação.

A conclusão, por tudo o quanto exposto, não nos leva a outro entendimento senão o de defender a inconstitucionalidade da Cláusula nona. Restando-nos apenas aguardar a decisão colegiada que proferirá a decisão final e se haverá qualquer modulação de efeitos.

REFERÊNCIAS

- ALENCAR, Monalisa Rocha. **Concessão unilateral de incentivos fiscais em matéria de ICMS: uma perspectiva de democracia, pacto federativo, segurança jurídica e boa-fé**. Fortaleza: UFC, 2016, 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016 apud ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra Fiscal e finanças no Brasil: o caso do setor automotivo**, 2001. 07 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** – 16. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em ‘Leasing’ seus Produtos – Descabimento do ICMS**, Revista de Direito Tributário vol. 52.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. **O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa**. In: Revista Jurídica. Vol. 10. Nº 90. Brasília: abr-maio 2008.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM, Fundamentos da Técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em "guerra fiscal"**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13112014-161700/>>. Acesso em: 14/10/2016.
- BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. **Competência**. Visto em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>> acessado em 16/10/2016.
- BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Visto em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15> acessado em 18/10/2016.
- BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. **Protocolo ICMS 21/2011**. Visto em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm> acessado em 06/10/2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1988.

BRASIL. Congresso Nacional. **Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de abril de 2015.**

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar 123, de 14 de outubro de 2006.**

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório de Estatísticas Fiscais dos Estados e dos Municípios do ano de 2015.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4033.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp> > acessado em:
24/10/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5464.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp> > acessado em:
24/10/2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS.** In: Estudos sobre IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Dialética, 2009.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: MP Editora, 2005.

FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DO RIO DE JANEIRO. **Fecomércio RJ repudia complexidade ainda maior para micro e pequenos empresários recolherem impostos.** Disponível em: <goo.gl/yWfPJJa> acessado em: 19/10/2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS.** São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário – 31º Ed. – São Paulo:** Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais.** In Valdir de Oliveira Rocha (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário.** Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário – 3ª Ed. – São Paulo:** Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática** – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática** – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 apud GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. **Núcleo de Definição do ICM**, Revista de Direito Tributário 25/26.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática** – 11ª Ed. – São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra Matriz do ICM**, tese apresentada para obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

MENDONÇA, Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, vol. V/76, 3ª Ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, parte I.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** – 4ª Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REVISTA PEGN. **Novo ICMS sobrecarrega e-commerce e pressiona empresas**. Disponível em: < <http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/01/novo-icms-gera-fechamento-de-uma-empresa-por-minuto.html> > acessado em 19/10/2016.

REVISTA PEGN. **Novo ICMS sobrecarrega e-commerce e pressiona empresas**. Disponível em: < <http://revistapegn.globo.com/Empreendedorismo/noticia/2016/02/novo-icms-sobrecarrega-e-commerce-e-pressiona-empresas2.html> > acessado em 19/10/2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** - 7. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

SEBRAE. **As novas regras do ICMS para e-commerce**. Disponível em: < <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD> >. Acessado em: 19/10/2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 213 apud ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**, Belo Horizonte, Jurídicos LÊ, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

VARSANO, Ricardo. **Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde**. Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Junho/1997. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 14/10/2016.