

# O ICMS E AS MUDANÇAS ADVINDAS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 NO COMÉRCIO ELETRÔNICO NAS VENDAS DIRETAS A NÃO CONTRIBUINTE

Ana Waleska Tenório Canuto Guedes<sup>1</sup>  
Jéssica Cabral Freitas de Santana<sup>2</sup>

**RESUMO:** Com o crescente aumento das vendas realizadas através do comércio eletrônico, o chamado e-commerce, principalmente para consumidores não contribuintes, tornou-se de extrema utilidade uma norma constitucional que alterasse a sistemática de recolhimento do ICMS, aplacando assim as desigualdades entre Estados ditos produtores e consumidores. Possibilitando que estes últimos conseguissem uma efetiva arrecadação do ICMS, que se traduz em uma das essenciais fontes de receita pública para os Estados e Distrito Federal. No presente artigo é necessária uma análise das mudanças trazidas com Emenda Constitucional 87/2015 e seus impactos para os Estados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributo. ICMS. Comércio eletrônico. Emenda Constitucional.

**ABSTRACT:** With the increasing of sales through e-commerce, called e-commerce, especially for non-taxpayers consumers, has become extremely useful a constitutional rule to amend the system of payment of ICMS, thereby placating the inequalities between States said producers and consumers. Enabling the latter, succeeded an effective collection of VAT, which translates into one of the key sources of revenue for the states and District Federal. In this Article is necessary to analyze the changes brought by Constitutional Amendment 87/2015 and its impacts for the states.

**KEYWORDS:** Tribute. ICMS. E-commerce. Constitutional amendment.

## INTRODUÇÃO

O ICMS é um importante imposto de competência estadual e distrital que tem reconhecido caráter fiscal sendo fundamental nas receitas dos Estados e Distrito Federal. (ABRAHAM, 2010).

Atualmente, com o advento da internet e com o crescimento desenfreado do comércio eletrônico, surgiu uma necessidade de mudança da sistemática de recolhimento do ICMS, visto que antes da Emenda Constitucional 87/2015, quando se tratava de venda à consumidores não contribuintes apenas os Estados ditos produtores, em sua maioria da Região Sudeste, como São Paulo e Rio de Janeiro, tinham uma arrecadação de ICMS, já os Estados onde se encontravam os consumidores não contribuintes, em sua maioria da Região Nordeste, como Alagoas e Ceará não recolhiam este importante tributo.

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Email: waleska\_guedes\_@hotmail.com.

<sup>2</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Email: jessicaacabral@hotmail.com

A Emenda 87/2015 surgiu após o STF considerar o Protocolo nº 21 inconstitucional, tendo em vista que alterações necessárias no plano de ICMS deveriam advir de uma emenda à Constituição. Logo, a presente Emenda Constitucional nasceu como uma tentativa de apaziguar a guerra fiscal entre os Estados-membros produtores e consumidores.

É neste contexto de mudanças trazidas com o advento da Emenda Constitucional que se insere o presente trabalho, o qual busca demonstrar a utilidade das mudanças impostas e seus efeitos para os Estados consumidores e produtores.

## 1 DO ICMS

De acordo com a doutrina majoritária, entende-se que existem cinco espécies de tributos no sistema tributário, abarcadas pela Constituição Federal, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

A Constituição Federal/88, em seu art. 145, prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os impostos.

Já o Código Tributário Nacional define os impostos como tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Por sua vez, o imposto é tido como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à a sua atividade ou a seu patrimônio.” (SABBAG, 2015)

No que se refere aos impostos de competência tributária estadual e distrital temos o ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

O fato gerador, evento fático que faz nascer a obrigação tributária, do ICMS tem respaldo no art. 2º da citada Lei Complementar:

“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; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*)

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.”

Operações relativas à circulação, de acordo com a doutrina majoritária, são atos ou negócios jurídicos, em regra, contrato de compra e venda, que “implicam mudança da propriedade das mercadorias dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.” (MACHADO, 2006)

É imprescindível que haja atividade mercantil-comercial para que se caracterize a operação de circulação de mercadorias, o que não ocorre necessariamente no momento da transferência da propriedade da mercadoria envolvida na operação, mas em virtude do negócio jurídico relativo à referida circulação. (CASTRO, 2015)

As citadas operações podem ocorrer no âmbito interno de cada estado, chamadas operações internas ou quando ultrapassam as fronteiras de um ente federativo são chamadas operações interestaduais.

Nas operações internas, o sujeito ativo do ICMS será o Estado em que realizada a operação relativa à circulação de mercadoria. Por sua vez, nas operações interestaduais em que o adquirente do bem não era comerciante habitual (contribuinte do imposto), mas mero destinatário final da mercadoria (consumidor), era aplicada a regra das operações internas, ou seja, o imposto caberia única e exclusivamente ao Estado em que situado o estabelecimento do alienante, tais operações eram equiparadas às operações internas, com fulcro no art. 155, § 2º, VII da Constituição Federal antes da entrada em vigor da Nova Emenda Constitucional nº 87/2015:

Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

## 2 DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E O PROTOCOLO Nº 21

Com o surgimento da internet iniciou-se um novo tipo de circulação de mercadoria, o comércio eletrônico, altamente utilizado nos dias modernos para atender suas necessidades. Trazendo muitos benefícios para o cidadão comum, mas também muitas distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas, pois a maioria das lojas virtuais é sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos, ditos produtores, que, pela sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo, aumentando assim, as desigualdades regionais por gerar impacto negativo na arrecadação de ICMS na maioria dos Estados da Federação.

Com a devida licença, utilizar-se-á a título de exemplo aquele dado por Eduardo de Castro em seu livro:

Numa operação de compra de livro vendido por empresa sediada em Salvador, realizada pela internet por estudante domiciliada em Fortaleza, o ICMS devido sobre a operação será recolhido exclusivamente ao Estado da Bahia. A estudante adquirente do livro é mera consumidora, e não contribuinte do ICMS (CASTRO, 2015).

Visando corrigir estas distorções os Estados consumidores adotaram meios abusivos e eivados de vícios, aumentando assim, a guerra fiscal e levando a uma situação indesejada e prejudicial de "Federalismo Competitivo" que em muito destoa do Federalismo cooperativo adotado pelo Brasil.

Guerra fiscal é o termo que se utiliza para a disputa entre os Estados pela atração de novos empreendimentos por meio de concessão de benefícios fiscais do ICMS, sem estes terem sido aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, como determina a Lei Complementar nº 24, de 1975 e os artigos 150, §6º e 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, portanto, inconstitucionais.

Visando combater a guerra fiscal o STF publicou proposta de Súmula Vinculante nº 69 na qual propusera, com base no precedente das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) já julgadas, a seguinte redação:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>.

Entretanto em 2011, por exemplo, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ instituiu, através do Protocolo ICMS 21/2011 assinado pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, não satisfeitos com a atual sistemática do recolhimento de ICMS, a cobrança de ICMS no Estado de destino nas operações de venda de mercadoria a consumidor final realizada de forma não presencial (realizadas por telefone ou pela internet).

Contudo, ainda assim, mesmo tendo sido produzido pelo CONFAZ, o STF julgou inconstitucional tal protocolo, fundamentando que os seus signatários teriam invadido a competência das unidades federadas de origem, que, de acordo com a Lei Maior, seriam os sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços ao consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da federação.

Nos termos do voto do Ministro Relator:

“o Protocolo impugnado, ao determinar que o estabelecimento remetente fosse o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, vulnerara a exigência de lei em sentido formal e complementar (CF, art. 155, §2º, XIII, b) para instituir uma nova modalidade de substituição tributária.”<sup>4</sup>

Na prática, ao contrário do que se esperava, o protocolo, não só não solucionou o problema da guerra fiscal no e-commerce, como a tornou ainda mais acirrada, uma vez que a maioria dos centros de distribuição de mercadorias, vinculados aos estabelecimentos virtuais, estão localizados nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, que não aderiram ao protocolo.

Nota-se, ainda, que tal protocolo era injusto e ilegal, e resultava em bitributação, o que produz prejuízo ao consumidor, ao empresário, ao comércio em geral e principalmente ao país.

Deduz-se, portanto, que a concessão de benefícios fiscais por deliberação unilateral dos Estados de qualquer forma afronta à Constituição, sendo, pois inconstitucionais.

Esse é o entendimento de diversos Tribunais. Senão Vejamos:

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO REGIMENTAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA AFASTADA. PROTOCOLO ICMS N. 21. VIOLAÇÃO PACTO FEDERATIVO.** 1. O Secretário da Fazenda do Distrito Federal é a autoridade competente para determinar o cumprimento, ou não, da exigência de recolhimento do imposto. Mostra-se legítimo para figurar no pólo

---

<sup>4</sup> STF, ADI 4628/DF, rel. Min. Luiz Fux, 17.9.2014, ADI 4713/DF, rel. Min. Luiz Fux, 17.9.2014, RE 680089/SE, rel. Min. Gilmar Mendes, 17.9.2014 (Informativo nº 759).

passivo. 2. O PROTOCOLO ICMS nº 21 disciplinou nova incidência tributária sobre as operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente – denominado comércio eletrônico (internet, telemarketing ou showroom). 3. Considerando que o Protocolo não foi unânime, ou seja, não restou assinado por todos os Estados da Federação, mostra-se nítida a violação do pacto federativo. 4. Na forma do art. 155, § 2º, XII, b, da CF/1988, deve ser adotada a alíquota interna do ICMS quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, sendo este tributo devido à unidade federada de origem e não à unidade federada destinatária. 5. Agravo Regimental não provido. Decisão. Rejeitada a preliminar, negou-se provimento ao recurso. Decisão unânime.’ (Processo nº 2011002015395-8, DJe de 11.10.2011, TJDF)

**“Mandado de Segurança. Protocolo ICMS 21. Decreto Estadual nº 7.303/2011. Destinatário Não Contribuinte do Imposto. Regra de Origem. Inconstitucionalidade. Ilegalidade.** 1. Segundo compreensão do Supremo Tribunal Federal (Cautelar na ADI Nº 4.705), o CONFAZ e os Estados Membros não podem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação da “regra de origem” imposta no artigo 155, § 2º, II, ‘b’, da Constituição Federal. 2. O Protocolo ICMS 21 viola o pacto federativo, na medida em que não foi firmado por todos os Estados-Membros, como também afronta o princípio da não diferenciação tributária (artigo 152, da CF). 3. A Constituição Federal reservou ao Senado Federal a definição de percentuais de alíquotas interestaduais do ICMS (artigo 155, § 2º, inciso IV), de modo que a normatização da matéria pelo Protocolo 21 viola a reserva de resolução senatorial. 4. A previsão de nova incidência de ICMS por ato infralegal, com a definição de sua destinação, alíquotas, bem como mediante a instituição da figura da substituição tributária, desrespeita o princípio da legalidade tributária. Segurança concedida”. (Proc. nº 201194762590, TJGO)

### **3 EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015**

O Brasil é uma República Federativa, dessa forma, todos os Estados que fazem parte da Federação, apesar da autonomia, devem buscar o interesse comum e a redução das desigualdades regionais.

Quando a Constituição Federal foi promulgada, a internet ainda estava dando os primeiros passos e nem se imaginava que iria atingir as dimensões de hoje. Fez-se mister uma atualização do sistema constitucional para adequar as proposições jurídicas à realidade fática vivida em relação a tributação do ICMS em relação ao comércio eletrônico e tentar apaziguar a guerra fiscal.

Eis que entrou em vigor a Emenda Constitucional 87/2015 tratando dessa sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços

ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Alterando o art. 155, § 2º, VII e VIII da CF, que assim prescreve, atualmente:

"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;"

No que tange as operações com consumidores finais não contribuintes, destaca-se que no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços ao 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.

O Convênio ICMS 93/2015, é regulamentador da EC 87/15 e, basicamente, dispõe acerca desta nova regra de tributação das operações interestaduais mencionadas, dispondo que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual deverá ser partilhada. O Convênio define, ainda, que no cálculo do ICMS, deverá ser incluído o adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, na hipótese deste ser cobrado pelo Estado de destino da mercadoria ou serviço.

A vantagem da novel alteração é que se inicia um fim a guerra fiscal nas operações de venda não presencial e e-commerce, porém, os estados nos quais se concentram grandes varejistas (como é o caso de São Paulo), perderão arrecadação, já que antes da alteração ficavam com toda a arrecadação de ICMS quando de operações realizadas com consumidor final.

Impende destacar que as alterações não serão realizadas apressadamente, visto que isso traria uma perda drástica de arrecadação de ICMS aos estados produtores, mas sim de forma gradativa, como assim prevê o art. 99 do ADCT:

"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."

Logo, é possível perceber que até o ano de 2019 os Estado de destino ficarão com o todo o valor de ICMS obtido com a diferença entre a alíquota interna e interestadual nas vendas a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, que é o caso das vendas no comércio eletrônico, realizando assim uma alteração total à redação anterior imposta na Constituição Federal de 88. Com isso, ganham os estados consumidores que poderão ter um aumento considerável em suas receitas.

## CONCLUSÃO

As mudanças ocorridas na sociedade com o advento da internet tiveram grandes repercussões dentro do ordenamento jurídico, com isso, fez-se essencial uma norma constitucional que pudesse repercutir os anseios provocados por essas mudanças.

Quando se fala em ICMS, tem-se um tributo de essencial valor ao Estados e Distrito Federal, como já destacado no presente trabalho, sendo assim, a sua forma de recolhimento no caso das vendas diretas no comércio eletrônico à consumidores não contribuintes vinha sendo considerada por muitos estados como injusta, visto que com a redação anterior dada pela Constituição Federal/88 apenas os estados de origem recolhiam o ICMS com as vendas obtidas.

As tentativas de mudanças foram muitas, inclusive através do Protocolo n. 21, que foi assinado por vários estados, mas considerado inconstitucional pelo STF por adentrar em competência tributária das Unidades federadas de origem, que constitucionalmente seriam os sujeitos ativos da relação tributária (SABBAG, 2015).

A emenda constitucional 87/2015 foi considerada por muitos estados como uma vitória na busca pelas mudanças na considerada injusta sistemática de recolhimento do ICMS. De forma gradativa as mudanças ocorrerão, e espera-se que sejam frutíferas como

forma de diminuição das desigualdades regionais, possibilitando aos estados consumidores ou de destino um aumento significativo em suas receitas.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 2 Ed. Rio de Janeiro: Campus, 2010.

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

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

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília. 2015. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília. 1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>> Acesso em 16 de abril de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 2. Ed. Bahia: Juspodivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional.** 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.