

A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 E OS PRECEDENTES JUDICIAIS GARANTIDORES DO EQUILÍBRIO TRIBUTÁRIO NO TRATAMENTO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Gisele Matias Ataíde¹

Alice Helena Marcelino Loureiro Viana Silva²

RESUMO: O presente artigo tem por finalidade abordar as alterações provocadas por força da Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou a repartição do ICMS nas operações interestaduais, e as decisões que já antecipavam as modificações legitimadas pela Emenda. A pesquisa tratará da mudança concebida e dos impactos dela decorrentes. Sumariamente, conceitua o ICMS e como era tratado nas operações entre estados, explicando as divisões para o estado de origem e o estado de destino. Aborda, em seguida, as mudanças iniciadas em 2016, discorrendo a respeito da necessidade e importância de tais alterações, mostrando, ainda, decisões anteriores à Emenda que já antecipavam tal mudança tributária, de acordo com as necessidades da economia brasileira.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Diferencial de alíquota. Alíquota interestadual. Guerra fiscal. Decisões.

ABSTRACT: This article aims to address the changes brought by virtue of Constitutional Amendment 87/2015, which amended the distribution of ICMS on interstate transactions and decisions that already anticipated the changes legitimized by Amendment. The research will address the designed change and impacts arising from it. Summarily, conceptualizes the ICMS and how it was treated in the transactions between states, explaining the divisions to the state of origin and the destination state. Addresses, then the changes initiated in 2016, talking about the need and importance of such changes, showing also previous decisions the Amendment already anticipated such a tributary change, according to the needs of the Brazilian economy.

KEYWORDS: ICMS. Interstates operations. Differential aliquot. Interstates aliquot. Fiscal war. Decisions.

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o número de operações comerciais interestaduais cresceu em proporções assustadoras, sobretudo no que diz respeito ao *e-commerce*. Essas alterações no cenário socioeconômico brasileiro fazem com que cada vez mais o sistema tributário precise de atualizações.

Em tais operações interestaduais, o estado de origem era o mais beneficiado, recolhendo para si grande parte do ICMS devido em tais operações, de maneira a ser

¹ Graduanda em Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas - Universidade Federal de Alagoas.
E-mail: giselematiasataide@hotmail.com

² Graduanda em Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas - Universidade Federal de Alagoas.
E-mail: alicehelenaloureiro@gmail.com

explicada no curso deste trabalho. O estado de destino, apesar de fomentar a economia nacional, não auferia tais lucros, o que incomodava tantos estados do Norte e Nordeste brasileiros. Assim, as unidades da federação deram início a uma verdadeira guerra fiscal, tomando medidas diversas visando maior equilíbrio fiscal e arrecadação para os estados consumidores.

Sabemos que a sociedade e, sobretudo, as relações comerciais evoluem num ritmo que as leva a clamar mudanças, que geralmente o Legislativo não acompanha, demorando a atender os anseios existentes, muitas vezes por conflitos políticos. Neste caso em comento, não se conseguindo mudança constitucional, começaram as empresas a buscar o Judiciário, invocando seu direito de ver reconhecidas inexistências de determinadas relações tributárias, o que as isentaria do recolhimento de ICMS em determinadas operações.

Ocorreu, com isso, que o Judiciário teve papel de vanguarda nas mudanças operadas pela Emenda Constitucional objeto do presente estudo. Somente após anos de briga e de discussões, sobretudo políticas, ocorreu a modificação desejada na própria Constituição, e, apesar de haver um período onde é aplicada uma alteração gradativa, orientada por percentuais de divisão, houve atendimento dos anseios dos estados consumidores, efetivando-se maior equilíbrio fiscal.

A Emenda é recente e ainda pouco explorada pela doutrina. Falta maior regulamentação e os próprios órgãos fiscais têm enfrentado dificuldades de operar as mudanças, pairando determinada insegurança nos contribuintes, porém não se pode deixar de reconhecer o ganho que houve por parte dos estados consumidores e o contentamento destes quanto aos rumos que a tributação do ICMS vem tomando no país.

1 BREVE ABORDAGEM SOBRE O ICMS

ICMS é um imposto estadual, não vinculado, que incide sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sejam eles realizados dentro de um Estado, ou entre diferentes Estados da Federação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Como bem preconiza o art. 155, II da Constituição Federal, o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, que figuram como sujeito ativo da operação, enquanto que irão figurar como sujeito passivo deste imposto aqueles sujeitos determinados no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam: a) pessoas jurídicas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) importadores de bens de qualquer

natureza; c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; d) prestadores de serviços de comunicação.

No que se refere ao seu fato gerador, o ICMS possui como base a circulação de mercadorias estaduais ou interestaduais, bem como a incidência de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Em seu critério quantitativo, o ICMS possui como base de cálculo da sua arrecadação o valor da operação, o preço do serviço, ou o valor da mercadoria ou bem importado, a depender da atividade ensejadora do tributo. A alíquota, por sua vez, é definida por meio de resolução editada pelo Senado Federal, do Presidente da República ou de um terço dos Senadores.

Considerando o caráter consumerista da sociedade contemporânea, e a facilidade existente para o deslocamento de mercadorias por todo o território nacional, é seguro afirmar que o principal fato gerador incidente da tributação de ICMS é a circulação de mercadorias. Assim sendo, é deveras importante deixar explicitado o conceito de mercadoria e de circulação.

Mercadoria é todo bem ou coisa móvel com caráter mercantil. Nas palavras de Eduardo Sabbag:

Mercadoria (do latim *merx*) é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formação do fato gerador do ICMS (art. 110 do CTN). Vejamos: MERCADORIA (sentido estrito) = produto + intuito de mercancia (decorrente da habitualidade ou volume típico de comércio na aquisição de bem) A mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda. (SABBAG, 2014, P. 1112).

Já no que concerne à circulação das mercadorias acima conceituadas, estas além de terem a sua deslocação física, devem ter a sua titularidade passada de uma pessoa para outra. Essa circulação deve se dar no âmbito jurídico para que haja a incidência do ICMS sobre a mercadoria. Em suma, a troca de titularidade da mercadoria representa o pressuposto básico para a incidência do tributo.

Delineadas as linhas gerais sobre o ICMS, cabe agora a abordagem deste tributo sobre as operações interestaduais. É de suma importância destacar que é necessária a conceituação destas operações para que se possa entender as modificações trazidas pela

Emenda Constitucional nº 87/2015, visto que essas modificações transformam toda a conjuntura do ICMS interestadual.

2 ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Não seria difícil operar a tributação sobre a circulação das mercadorias dentro do próprio Estado. Seria recolhida, em cada Estado que houvesse a circulação da mercadoria, sua alíquota interna já determinada anteriormente. Porém, como seria definida a tributação quando as mercadorias ultrapassassem as fronteiras do território físico de um Estado, para serem consumidas, ou revendidas, no solo de outro Estado? A quem pertenceria a arrecadação? Aos Estados mais produtores e consequentemente, mais desenvolvidos? Ou àqueles que possuem como característica econômica predominante o consumo?

Ricardo Alexandre apresenta dois caminhos possíveis a serem seguidos:

A primeira solução, favorável aos Estados produtores, premia os Estados mais industrializados, mais desenvolvidos, os que mais produzem mercadorias. A segunda solução, 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 (CF, art. 3º. IV).

O valor arrecadado entre a transação de mercadorias entre um Estado e outro recebe o nome de “alíquota interestadual”. Esta espécie de ICMS tem como regra matriz justamente a circulação dessas mercadorias de um Estado para o outro. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, IV, estabelece que a competência para a fixação de valores das alíquotas interestaduais se dará por meio de resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, que deverá ser aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Assim, foi elaborada uma tabela com todas as alíquotas interestaduais e internas com a transação de mercadorias entre cada Estado da Federação.

Na economia nacional, existem três hipóteses de circulação interestadual de mercadorias em que é possível a arrecadação do ICMS: a) quando a mercadoria circula entre um produtor de um Estado e um consumidor final contribuinte de ICMS de outro Estado; b) quando a mercadoria circula entre um produtor de um Estado e um contribuinte de ICMS com o objetivo de revenda de outro Estado; c) quando a mercadoria circula entre um produtor de um Estado e um consumidor final não contribuinte de ICMS de outro Estado.

A Carta Magna trouxe em seu texto original a previsão para cada uma das situações descritas acima. Nos casos em que a mercadoria é vendida para um contribuinte de ICMS, mas que não utilize a mercadoria ou bem para revenda, o Estado de origem arrecadava o valor da alíquota interestadual, enquanto que o destinatário arrecadaria o valor da diferença entre a alíquota interna de seu Estado e a alíquota interestadual referente aos Estados da transação. Da mesma forma seria feito, se a mercadoria perpassasse de um produtor para um contribuinte de ICMS que revenderia a mercadoria, sendo recolhida a alíquota interestadual e o diferencial de alíquotas entre a interna e a interestadual, respectivamente.

O Estado destinatário arrecada o diferencial de alíquotas em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Caso não houvesse esse diferencial, esse Estado recolheria a alíquota interestadual, e ainda, recolheria a alíquota interna caso revendesse a mercadoria em seu território, formando assim uma tributação para cada etapa do processo de circulação, ofendendo diretamente este princípio.

No terceiro caso, em que a circulação é feita de um produtor de um Estado para um consumidor final não contribuinte de ICMS, o Estado de origem arrecada a sua alíquota interna, enquanto que o Estado destinatário não arrecadava nenhum valor.

Com a grande facilidade existente na contemporaneidade para circular mercadorias, os Estados potencialmente consumidores passaram a reclamar sobre a divisão feita na Constituição. A principal crítica era que esses Estados movimentavam a economia do país e não recebiam qualquer receita referente à arrecadação tributária. Ou seja, desempenhavam essa tão importante função, e apenas enriqueciam os Estados mais ricos pela grande produção (principalmente Estados das regiões Sul e Sudeste).

Outra crítica a essa forma de tributação do ICMS interestadual partia dos consumidores finais contribuintes do ICMS. Eles questionavam o motivo do pagamento do diferencial de alíquota, já que a mercadoria ou bem adquirido seria para o próprio consumo e não para revenda. Essas divergências quanto à repartição de tributação nessas operações, acabaram gerando uma chamada “Guerra Fiscal”.

A solução encontrada por esses Estados (principalmente das regiões Norte e Nordeste) veio por meio do protocolo ICMS 21/2011, aprovado no Conselho Regional de Política Fazendária (CONFAZ), que permitia a cobrança de ICMS pelos Estados destinatários nas compras realizadas de forma não presencial. Porém, tal Protocolo foi declarado inconstitucional por meio das ADI 4628/DF e ADI 4713/DF, com o fundamento de que a mudança na cobrança deveria se dar na própria Constituição. Com isso, foi elaborada a

Emenda Constitucional 87/2015, alterando o texto constitucional e estabelecendo novas regras para a tributação em circulação de mercadorias interestaduais.

3 AS PRINCIPAIS MODIFICAÇÕES DECORRENTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15.

Visando minorar a “Guerra Fiscal” entre as unidades da federação e atender aos anseios dos estados menos favorecidos (especialmente estados das regiões Norte e Nordeste), que potencialmente são mais consumidores do que produtores, principalmente no que diz respeito às vendas por *e-commerces*, a EC nº 87/2015 estabeleceu uma divisão mais justa das alíquotas, na tentativa de alcançar a igualdade entre os estados, ou, ao menos, minimizar a grande diferença que existia no que se refere à arrecadação de ICMS.

No caso de circulação entre produtor e contribuinte de ICMS não consumidor final, o estado de origem arrecada a alíquota interestadual, e o estado destinatário, o diferencial de alíquota. Nesse caso, não houve uma mudança substancial, sendo seguido o que já era estabelecido anteriormente na Constituição Federal em seu texto originário.

As grandes mudanças vieram em relação aos consumidores finais contribuintes e os não contribuintes de ICMS. Para as operações em que o destinatário é contribuinte de ICMS, mas comprava a mercadoria ou bem como consumidor final, este passou a ser encarado de tal forma, recebendo o mesmo tratamento do não contribuinte. Nas operações em que o consumidor final é não contribuinte, o Estado de origem, ao invés de arrecadar 100% da alíquota na forma de sua alíquota interna, passou a arrecadar apenas a alíquota interestadual, enquanto que o estado destinatário, que anteriormente não arrecadava nada, passou a arrecadar o diferencial de alíquota. Como os consumidores finais contribuintes passaram a ser encarados como consumidores finais de fato, a regra para essas operações não foi modificada, pois a divisão ocorrida nas operações com consumidores finais não contribuintes já ocorria como alíquota interestadual vs. diferencial de alíquota.

Consequentemente, o vendedor não destaca mais a alíquota interna, afastando-se a tributação na origem e alterando-se a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS. O recolhimento cabe ao remetente da mercadoria, quando o destinatário é consumidor final, não contribuinte, ou seja, que não pratica operações comerciais que gerem transferência de titularidade das mercadorias, com habitualidade. Caso contrário, sendo contribuinte o destinatário da mercadoria, cabe a ele o recolhimento, não se tratando neste caso propriamente

de responsabilidade tributária, mas sendo o destinatário o sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de contribuinte.

Para facilitar a compreensão, é necessário o destaque ao texto da EC 87/2015 que foi deveras clara e objetiva:

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;(...); 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;"

Em virtude do desequilíbrio fiscal que certamente seria causado pela adoção repentina de tal mudança tributária, a referida Emenda propôs uma mudança paulatina, escalonada, havendo diferentes gradações a cada ano, de 2016 até a total adoção do novo modelo em 2019, quando a diferença entre a alíquota interna e a interestadual passa a ser 100% destinada ao Estado de destino.

A regra de transição ameniza as perdas dos estados de origem, os grandes produtores, que concentravam a sujeição ativa de todo o ICMS nas operações em que o destinatário não era contribuinte e que, a partir da Emenda, passam a recolher apenas a alíquota interestadual, que, em regra, tem percentual bem menor.

Na medida em que os estados menos produtores tiveram suas operações comerciais internas reduzidas, sobretudo com o advento do comércio eletrônico, sendo consumidores a movimentar o comércio nacional, mas que não desfrutavam dos benefícios fiscais dessas operações, as alterações trazidas pela Emenda são consideradas mais “justas” e há muitos anos esperadas, ainda que o dispositivo legal tenha suas lacunas e regulamentação incompleta, as quais não são propriamente objeto deste estudo. Importante ressaltar que, embora se destaque a incidência das alterações nas vendas por via eletrônica e telefônica, elas se aplicam às operações comerciais interestaduais de maneira geral.

4 DECISÕES ANTERIORES À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15

Considerando a realidade socioeconômica e o desequilíbrio tributário inexistente antes da regulamentação da repartição do ICMS pela Emenda Constitucional 87, já havia entendimentos visando estabelecer um equilíbrio entre os estados produtores e consumidores.

Um exemplo pontual é o caso das construtoras, que apesar de contribuintes do ICMS, rotineiramente compram equipamentos e materiais que utilizam como insumos para a atividade da construção civil. Mesmo não revendendo as mercadorias compradas, havia o recolhimento da alíquota interestadual na origem e do valor do diferencial de alíquota para o estado de destino. Este último era considerado excessivamente oneroso e desproporcional.

Sendo equiparada a operação de compra realizada pelas construtoras à compra realizada por qualquer pessoa física, não haveria sentido na obrigação de recolhimento de diferencial de alíquota para o destino, o que motivou inúmeras decisões judiciais que oficializavam essa equiparação, ainda não regulamentada oficialmente.

Neste sentido, a decisão do Ministro Luiz Fux nos autos do REsp nº 1.135.489, do Supremo Tribunal Federal, em 2010, consolidou entendimento de que "as empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário".

Ressalte-se que o entendimento decorreu justamente de recurso interposto pelo Estado de Alagoas, contra decisão proferida em ação movida por construtora alagoana, visando declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a empresa a pagar diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais de compra de insumos utilizados na construção civil. Assim como essa, muitas outras decisões ocorreram em Alagoas e em outros estados visando obter o equilíbrio tributário "justo" e necessário à manutenção das atividades empresariais.

No mesmo ano, o STJ editou a Súmula 432: *"As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais"*.

Em igual sentido, decisão do Supremo Tribunal Federal de 2014 que reconheceu que a incidência do diferencial de alíquota só poderia ocorrer havendo operação de revenda, não se há apenas a utilização como insumo produtivo.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EMPRESA CONTRIBUINTE DO ISS. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. A obrigação tributária principal relativa ao tributo só pode ser deflagrada pela ocorrência do fato imponível. As evidências dos autos demonstram que os insumos foram adquiridos para consumo próprio do contribuinte, no exercício do seu objeto social. A inscrição no cadastro fiscal foi utilizada para o locupletamento indevido, tendo em vista que a parte se beneficiou da alíquota interestadual sem promover uma segunda circulação. O consequente normativo para tal conduta deve ser a multa punitiva e não o tributo cujo fato gerador não ocorreu. **O acolhimento da pretensão importaria em fazer incidir o diferencial de alíquota, o que só seria possível caso ficasse comprovada a operação de revenda.** Aplica-se ao caso a Súmula 279/STF. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - RE: 417912 SE, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 27/05/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014)

Assim, tendo que o direito nasce não somente da lei, mas de diversas outras fontes, as decisões anteriores à EC 87/15 atuaram como fontes formais mediatas, construindo norma que posteriormente foi sedimentada por uma fonte formal imediata. Esta é tendência bem comum em nosso país, em que o Judiciário legisla em diversas situações cotidianas, antecipando-se ao Poder Legislativo, por muitas vezes inerte diante da realidade social.

O que se vê é que a Emenda Constitucional 87 veio regulamentar não só um pleito antigo dos estados consumidores, mas uma realidade já existente devido às decisões proferidas por boa parte de nossos tribunais, que atuavam com entendimentos de vanguarda, mas não contavam com a perfeita segurança jurídica agora garantida a partir da mudança constitucional.

CONCLUSÃO

Diante do estudo realizado, entendemos ser de crucial importância para o atual cenário econômico medidas como a EC 87/15, que visem redistribuir a arrecadação tributária de forma justa, não privilegiando apenas os estados industrializados, mas também os consumidores, imprescindíveis para o crescimento econômico.

É importante que a legislação acompanhe o desenvolvimento socioeconômico e atenda às solicitações dos entes que fomentam a prosperidade nacional, seguindo o movimento que já acontecia em âmbito judicial.

Apesar do pouco tempo da vigência da Emenda, já vemos o caminhar dos resultados e o impacto gerado. A regulamentação a ser traçada ajudará os entes e contribuintes a absorvê-la melhor e a doutrina a poder debruçar-se com mais profundidade a respeito. O que se espera é que não haja burocratização em excesso, para que se atenda não só ao equilíbrio econômico visado, mas ao antigo desejo de um sistema administrativo tributário mais simples e claro, acessível à compreensão dos contribuintes.

Portanto, diante do exposto, entendemos que estamos diante de um avanço no cenário econômico brasileiro e de uma grande vitória dos estados do Norte e Nordeste, pelo que se espera que os ganhos de arrecadação gerados sejam bem empregados, visando o desenvolvimento dessas regiões e até o crescimento industrial, visando a arrecadação contrária, qual seja, a gerada pela produção de bens.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3ª ed. São Paulo. Editora Método, 2009.

BRITO, Ferdinando. **O ICMS no e-commerce a partir de janeiro de 2016**. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/o-icms-no-e-commerce-a-partir-de-janeiro-de-2016/>. Acesso em: 25 de abril de 2016, às 20h.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11º ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2006.

DOWER, Fábio Cunha. **O "novo" ICMS nas operações entre Estados após a Emenda Constitucional nº 87/2015 (EC 87015): Impactos tributários**. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6vdc/o-novo-icms-nas-operacoes-entre-estados-apos-a-emenda-constitucional-n-872015-ec-87015-impactos-tributarios-fabio-cunha-dower>. Acesso em: 25 de abril de 2016, às 20h45.

LOPES, Márcio André Lopes. **Comentários à nova EC 87/2015 (ICMS do comércio eletrônico)**. Disponível em: <http://www.dizerodireito.com.br/2015/04/comentarios-nova-ec-872015-icms-do.html>. Acesso em 26 de abril. 2016.

OLIVEIRA, Júlio M. de. *et al.* **Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus desdobramentos.** Disponível em: <http://jota.uol.com.br/a-emenda-constitucional-no-872015-e-seus-desdobramentos>. Acesso em: 26 de abril de 2016, às 15h.

PAULSEN, Leonardo. *et al.* **Impostos Federais, Estaduais Municipais.** 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 6º ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.