

**INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA
DO TOCANTINS
CAMPUS PORTO NACIONAL
CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM LOGÍSTICA**

ROQUE GONÇALVES DA COSTA NETO

**ICMS: IMPACTOS NA RECEITA ESTADUAL DECORRENTES DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/2015 QUE REGULA O ICMS DIFAL SOBRE O COMÉRCIO
ELETRÔNICO**

**PORTO NACIONAL-TO
2017**

ROQUE GONÇALVES DA COSTA NETO

**ICMS: IMPACTOS NA RECEITA ESTADUAL DECORRENTES DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/2015 QUE REGULA O ICMS DIFAL SOBRE O COMÉRCIO
ELETRÔNICO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado para obtenção do Título de
Tecnólogo em Logística do Curso
Superior de Tecnologia em Logística do
Instituto Federal do Tocantins, *Campus*
Porto Nacional - TO.

Orientador: Me. William B. Rodrigues
Sobrinho

**PORTO NACIONAL-TO
2017**

ROQUE GONÇALVES DA COSTA NETO

ICMS: IMPACTOS NA RECEITA ESTADUAL DECORRENTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 QUE REGULA O ICMS DIFAL SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso de Tecnologia em Logística do Instituto Federal do Tocantins – *Campus* Porto Nacional, como exigência à obtenção do grau em Tecnólogo em Logística.

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA AVALIADORA

Me. William B. Rodrigues Sobrinho (Orientador)

IFTO – *Campus* Porto Nacional

Me. Gertrudes Maria de A. Benetele

IFTO – *Campus* Porto Nacional

Prof. Messias Rodrigues Medeiros

IFTO – *Campus* Porto Nacional

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me sustentar firmemente na empreitada dessa graduação mesmo quando já não tinha mais forças para continuar e, sem exagero, muitas vezes fez por mim o que eu não consegui fazer.

Ao meu orientador Prof. Me. William Brasil Rodrigues Sobrinho, pela orientação, paciência e dedicação na construção desse trabalho, bem como pelos conhecimentos transmitidos em sala de aula e fora dela.

Aos professores que tive o prazer de conhecer e desfrutar de vossas amizades que com certeza não se restringirá a esse breve período de formação acadêmica.

Ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins - *Campus* Porto Nacional, pela concessão de auxílio transporte em parte do curso, e a todos os funcionários deste *campus* pela convivência sempre amistosa e prestativa.

A Secretaria da Fazenda do Tocantins, pela disponibilização dos dados solicitados, fundamentais para elaboração deste trabalho.

Aos meus queridos colegas e amigos, que me encorajavam quando eu parecia fraquejar, pelos incontáveis momentos de alegria que passamos juntos. Mesmo nos momentos não tão felizes, sempre prevaleceu o respeito e a fraternidade, tenho por vocês muita gratidão, admiração e apreço.

E a minha esposa Clotilde, que sem dúvida é a principal responsável por essa conquista, pelos seus finais de semana e noites sacrificadas para me ajudar nessa caminhada, pelos incentivos e principalmente por não ter permitido que eu desistisse.

“O imposto é a arte de pelar o ganso fazendo-o gritar o menos possível e obtendo a maior quantidade de penas.”

John Garland Pollard

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo analisar a importância e os impactos na receita tributária de cinco estados do Brasil (Ceará - CE, Espírito Santo - ES, Minas Gerais - MG, Rio Grande do Sul - RS e Tocantins - TO) no que se refere ao ICMS, em especial após a Emenda Constitucional nº. 87/2015 a qual visou equalizar a partilha do ICMS entre os estados que vendem no comércio eletrônico e os que compram, especialmente os da região norte e nordeste do país. Para a construção deste trabalho foi realizada uma pesquisa bibliográfica acerca do tema proposto e adicionalmente uma pesquisa documental com levantamento acerca da arrecadação do ICMS em cada estado. Os resultados deste trabalho indicam que a legislação tributária brasileira nos últimos anos vem lentamente convergindo aos modelos europeus. Na análise dos resultados verificou-se a relevância da emenda constitucional 87/2015 para os estados pesquisados, em especial o Tocantins. A parcela do ICMS DIFAL repassada em 2016, para estado do Tocantins, foi de 40% conforme previsão legal e o montante ultrapassou os R\$ 28 milhões, o que indica que esta emenda teve relevância para um incremento na arrecadação do estado.

Palavras-Chave: ICMS, Comércio Eletrônico, DIFAL

ABSTRACT

The objective of this work was to analyze the importance and the impacts on the tax collection of five Brazilian states (Ceará - CE, Espírito Santo - ES, Minas Gerais - MG, Rio Grande do Sul - RS and Tocantins - TO) in relation to ICMS, especially after Constitutional Amendment no. 87/2015 which aimed to equalize ICMS sharing between the states that sell in electronic commerce and those that buy, particularly those in the north and northeast of the country. A bibliographical research on the proposed theme and a documentary research about collection of ICMS in each state was carried out to prepare this work. The results of this study indicate that Brazilian tax legislation in recent years has slowly converged to European models. In the results analysis it was verified the relevance of the constitutional amendment 87/2015 for the researched states, especially Tocantins. The portion of the DIFAL ICMS transferred in 2016 to state of Tocantins was 40%, according to legal provisions and the amount exceeded R\$ 28 million, which indicates that this amendment was relevant for the state's collection increasing.

Key-words: ICMS, e-commerce, DIFAL

LISTA DE SIGLAS

ABComm	Associação Brasileira de Comércio Eletrônico
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
B2B	<i>Business-to-Business</i>
B2C	<i>Business-to-Consumer</i>
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRFB-1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DIFAL	Diferencial de Alíquota
EC	Emenda Constitucional
FCEP	Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos Inter Vivos
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
M-Commerce	<i>Mobile-commerce</i>
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Regra Matriz de Incidência do ICMS.....	15
Quadro 2 - Princípios para Tributação no Comércio Eletrônico (OCDE).....	18
Quadro 3 - Princípios da Tributação do Comércio Eletrônico (OCDE).....	19
Quadro 4 - Alterações introduzidas na CRFB/88 pela EC 87/2015.....	22

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Ceará.....	37
Figura 2 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Espírito Santo.....	39
Figura 3 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Minas Gerais.....	41
Figura 4 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Rio Grande do Sul...	43
Figura 5 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Tocantins.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução do <i>e-commerce</i> em bilhões de 2013 a 2017.....	29
Tabela 2 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Ceará (2014-2017).....	36
Tabela 3 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Ceará.....	37
Tabela 4 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Espírito Santo (2014-2017).	38
Tabela 5 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Espírito Santo.....	39
Tabela 6 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Minas Gerais.....	40
Tabela 7 - Arrecadação Mensal do ICMS (2016 e 2017) – Minas Gerais.....	41
Tabela 8 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Rio Grande do Sul (2014-2017).....	42
Tabela 9 - Arrecadação Geral do ICMS de 2013 a 2016 – Rio Grande do Sul.....	43
Tabela 10 - Arrecadação Geral de ICMS de 2010 a 2015 no Estado do Tocantins .	44
Tabela 11 - Arrecadação de ICMS de 2014 a 2016 no setor de comércio no Tocantins.....	45
Tabela 12 - Arrecadação de ICMS mensal no Estado do Tocantins (2014-2016)	46

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Problema	13
1.2	Objetivo Geral	13
1.3	Objetivos Específicos	13
2	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
2.1	Tributo	14
2.2	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	15
2.2.1	O IVA – Imposto sobre Valor Agregado.....	17
2.2.2	A Origem e Evolução do ICMS.....	19
2.2.3	Sujeito Ativo e Passivo.....	21
2.2.4	Fato Gerador.....	23
2.3	Comércio Eletrônico	24
2.3.1	Conceito.....	26
2.3.2	Classificações.....	26
2.3.3	Crescimento.....	27
2.3.4	Tributação no <i>E-commerce</i>	29
2.4	Guerra Fiscal e a Emenda Constitucional 87/2015	31
2.4.1	Guerra fiscal.....	31
2.4.2	Mudanças.....	32
2.4.3	Emenda Constitucional nº 87/2015.....	33
3	METODOLOGIA	35
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	36
4.1	Arrecadação do ICMS por Estado	36
4.1.1	Ceará.....	36
4.1.2	Espírito Santo.....	38
4.1.3	Minas Gerais.....	40
4.1.4	Rio Grande do Sul.....	42
4.1.5	Tocantins.....	44
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O contexto da atual legislação tributária no Brasil tem sido marcado por grandes embates: de um lado, o empresário sobrecarregado com a carga tributária e do outro, os Estados cada vez mais endividados e vendo suas despesas aumentarem em desacordo com suas receitas.

Com a evolução da tecnologia e a globalização das empresas através da internet, novos modelos de negócios, em especial, a comercialização de mercadorias por operações *online*, se consolidaram e obrigaram os modelos tradicionais a se adequarem a essa nova realidade.

Os Estados, em especial da região Norte e Nordeste, têm como principal fonte de renda os repasses federais e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Com o avanço da tecnologia da informação, o comércio eletrônico (*e-commerce*) tem se tornado um grande aliado das empresas para comercialização de seus produtos. No entanto, no que tange à tributação nesse tipo de comércio, os conflitos entre os entes federados são cada vez maiores, pois os Estados de destino das mercadorias, bens e serviços destinados a consumidores finais, não contribuintes do imposto, ficam em desvantagem em relação aos de origem, uma vez que o imposto nas operações interestaduais *on-line* ficava todo na origem da mercadoria.

Para corrigir essa “injustiça”, a Emenda Constitucional (EC) nº. 87 de 16 de abril de 2015 estabeleceu mudanças substanciais que serão implementadas gradualmente a partir do ano de sua publicação (2015), até o ano de 2018. A partir de 2019 o diferencial de alíquota, nas operações para consumidor final contribuinte ou não, será destinado integralmente para o estado de destino. Diferencial de alíquota é partilha da diferença entre a alíquota externa do estado de origem e a interna do estado de destino.

Diante deste cenário o presente trabalho tem elevada importância, pois ao abordar a emenda constitucional nº. 87/2015, trata da necessidade do Estado destinatário em auferir receita, especialmente sobre mercadorias advindas do comércio eletrônico (que vem ganhando cada vez mais o mercado dos Estados do Norte e Nordeste), além de regular a concorrência entre os comércios eletrônico e tradicional local, tornando-a mais igualitária e assim também a divisão do ICMS arrecadado nessas operações.

1.1 Problema

Face ao exposto, questiona-se qual o impacto na receita tributária de ICMS em cinco Estados do Brasil (Ceará, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Tocantins), após a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015 que instituiu o Diferencial de Alíquota – DIFAL incidente sobre o *e-commerce*.

1.2 Objetivo Geral

Analisar a importância e os impactos na receita tributária de cinco estados do Brasil (Ceará – CE, Espírito Santo - ES, Minas Gerais - MG, Rio Grande do Sul - RS e Tocantins - TO) no que se refere ao ICMS, em especial após a Emenda Constitucional nº. 87/2015.

1.3 Objetivos Específicos

- Identificar se houve impacto real na arrecadação do ICMS nos Estados, nos exercícios financeiros dos anos de 2015 e 2016;
- Analisar a importância e os impactos dessa Emenda Constitucional para o Estado do Tocantins no mesmo período.

O presente trabalho divide-se em quatro capítulos. A contextualização, em que revisam-se os principais conceitos sobre o tema; em seguida a metodologia do trabalho, na seção seguinte discute-se os achados e por fim as considerações finais.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Para honrar suas obrigações, o Estado precisa de receita e esta provém principalmente da arrecadação dos impostos pagos pelo contribuinte. Esta receita pode ser Originária ou Derivada, conforme explica Fabretti (2012, p. 05):

- a) receita originária: oriunda do próprio patrimônio do Estado, tal como a produzida por locação de imóveis de sua propriedade, lucros de empresas estatais etc.;
- b) receita derivada: advinda do patrimônio de terceiros (particulares), que se subdivide em: (i) contratual: o Estado; ii) decorrente da soberania: os recursos são captados.

Fabretti (2012) explica também que a legislação tributária compreende as leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares que se apliquem (no todo ou em parte) sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes; e que a receita tem a finalidade de garantir o bem comum de seu povo; que impostos que antes eram regidos pelo Direito Financeiro passaram a ser regidos pelo Direito Tributário.

Na mesma linha Amaral (2016, p. 13) explica que “a finalidade tributária é atender os interesses do povo e não do poder político”, como deixa claro o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

2.1 Tributo

Conforme definido e transcrito no Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 3º, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, CTN-1966).

Conforme Rubens Gomes de Sousa, *apud* Fabretti (2012, p. 05), o Direito Tributário pode ser definido como:

[...] o ramo do direito público que rege as relações entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.

Em conformidade com Fabretti (2012), os Tributos são classificados como: Impostos, Taxas, Contribuição de melhoria, Empréstimo compulsório e Contribuições especiais, e será objeto deste trabalho o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

2.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

O sistema tributário brasileiro possui vários tributos, porém o Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, destaca-se como sendo a principal fonte de renda da maioria dos estados, especialmente os do Norte e Nordeste (AMARAL, 2016).

O CTN de 1966 conceitua imposto em seu artigo 16º como “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, CTN-1966).

Para a incidência de ICMS é necessário a ocorrência do Fato Gerador, que conforme Vasques (2016), é composto por três critérios: material, temporal e espacial. O critério material acontece no momento da ação e se encerra com um fazer. O critério temporal enseja no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, o fato de vender, comprar ou circular a mercadoria. Por critério espacial entende-se como sendo aquele em que se vincula ao local exato onde ocorreu o fato gerador, para que lhe sejam dados seus efeitos próprios.

Para Tavares (2016), os critérios para a matriz de incidência do ICMS atualmente em vigor podem ser resumidos conforme quadro a seguir:

Quadro 1 - Regra Matriz de Incidência do ICMS

Critério	Descrição
Material	Circular mercadoria (um dos vários casos)
Espacial	Estado em que a mercadoria circular
Temporal	Saída da mercadoria de estabelecimento
Pessoal	Sujeito Ativo: Estados e DF Sujeito Passivo: quem efetuou a circulação da mercadoria
Quantitativo	Base de cálculo: Valor da operação (mas existem exceções) Alíquota: porcentagem estabelecida por lei estadual

Fonte: Tavares (2016, p. 30).

Para a concepção da ocorrência do fato gerador deste imposto o conceito de mercadoria é essencial. Para Vasques (2016, p. 316), mercadoria “é a coisa que se constitui objeto de uma venda”. Para Paulsen e Melo (2012, p. 344) mercadoria é definida como transcrito a seguir:

É o bem corpóreo da atividade profissional 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, como é o caso do ativo permanente.

Acrescentam ainda que toda mercadoria é um produto, mas, nem todo produto é mercadoria, sendo que, para definir-se como mercadoria é preciso que seja suscetível de circulação mercantil (PAULSEN e MELO, 2012).

Conforme Fabretti (2012) o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS necessariamente devem ser instrumentos de extrafiscalidade, o que significa dizer que não possuem meramente o caráter arrecadatório de recursos financeiros, mas sim como incentivo ou desestímulo ao produto, mercadoria ou serviço passivo de sua incidência e graduados de acordo com sua essencialidade. Ou seja, quanto mais supérfluos ou nocivos para a saúde maior a alíquota, como por exemplo as alíquotas para bebidas alcoólicas e cigarros. Por outro lado, nos produtos de primeira necessidade, as alíquotas devem ser abrandadas ou dependendo do caso até zeradas como é o caso dos componentes da cesta básica.

Fabretti (2012) ressalta ainda que o IPI e ICMS devem atender também o princípio da não-cumulatividade de acordo com os artigos 153 § 3º inciso II e art. 155 § 2º inciso I, da CRFB - 1988:

Art. 153 § 3º [...]

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. (BRASIL, CRFB - 1988).

Art. 155 § 2º [...]

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, CRFB - 1988).

Isto significa dizer que o valor pago em uma etapa, representará um crédito fiscal para as etapas posteriores até o momento da venda ou prestação final para qual se destina, evitando o efeito cascata ou a bitributação.

Segundo Rosa (2012), a CRFB – 1988 em seus artigos 170, inciso IX e 179 orientam o incentivo e auxílio ao desenvolvimento das micro e pequenas empresas, conforme a seguir:

Art. 170 [...]

IX – Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (BRASIL, CRFB – 1988)

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. (BRASIL, CRFB – 1988).

Tal qual, a grande função da não-cumulatividade é evitar o efeito em cascata na cobrança dos impostos encarecendo os produtos e inviabilizando as atividades das pequenas empresas e favorecendo monopólios, o que representa uma total discordância com a CRFB – 1988 (ROSA, 2012).

2.2.1 O IVA – Imposto sobre Valor Agregado

Para melhor compreensão da origem e evolução do ICMS e da forma de tributação brasileira, tem-se a origem do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Europeu. De acordo com Tavares (2016), desde o século XIX, as mercadorias já eram tributadas na Europa, mas foi no final da segunda guerra mundial que o economista francês Maurice Lauré criou o *taxe sur la valeur ajoutée* (Imposto sobre o Valor Agregado), “seu modelo de IVA foi rapidamente adotado, por obrigar os contribuintes de todas as etapas da cadeia produtiva e comercial a declararem e recolherem o imposto devido, mediante o aproveitamento de créditos inibindo a tributação em cascata” (TAVARES, 2016, p. 13).

O Imposto sobre o Valor Agregado – IVA era marcado pela sistemática de não cumulatividade de apuração e recolhimento, o que eliminava o conhecido “efeito cascata” dos impostos até então aplicados (TAVARES, 2016).

A Comunidade Econômica Europeia (CEE) foi criada em 1957 pelo Tratado de Roma, cujos primeiros signatários foram: Alemanha, França, Itália e os países membros da *Union Économique Benelux* (Benelux) composto por Bélgica, Luxemburgo e Holanda. Dentre as previsões do tratado destaca-se a criação de um mercado comum entre seus signatários objetivando resguardar o livre comércio

entre esses países. Publicou-se, em 1967, a Primeira Diretiva do CEE, acordando que “os Estados-membros substituirão o seu sistema atual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado” (TAVARES, 2016, p. 17-18).

Posteriormente, em 1985, a CEE aprovou um conjunto de regras editadas com o propósito de unir legislativamente seus estados membros, com vistas à criação do mercado comum vislumbrado pela Comunidade quando da celebração do Tratado de Roma, dentre elas a instituição do IVA como imposto incidente sobre as operações praticadas pelos estados membros (TAVARES, 2016).

Visando aperfeiçoar e fortalecer o IVA, a Comunicação da Comissão das Comunidades Europeias nº 374 de 17 de junho de 1998, estabeleceu que o sistema comunitário do referido imposto deveria proporcionar segurança jurídica, simplicidade e neutralidade necessárias ao pleno desenvolvimento da nova plataforma de comércio (MINATO, 2014).

Minato (2014) explica ainda que, do estudo resultante da conferência de Ottawa, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu em 1998 os seguintes princípios a serem aplicados na tributação do comércio eletrônico: Neutralidade, Eficiência, Certeza e Simplicidade, Eficácia e Justiça e Flexibilidade.

Quadro 2 - Princípios para Tributação no Comércio Eletrônico (OCDE)

PRINCÍPIOS	CONCEITO
Neutralidade	O comércio eletrônico deve ser tributado de forma igual ao comércio tradicional, para que não haja influência nas decisões negociais;
Eficiência	Os custos administrativos devem ser os menores possíveis, tanto para sujeito ativo quanto para o sujeito passivo (grifo nosso);
Certeza e Simplicidade	As normas tributárias devem ser claras e simples para facilitar sua compreensão pelo contribuinte, que deve saber a consequência tributária de cada operação;
Eficácia e Justiça	A tributação deve produzir a quantidade certa de tributo, no momento certo e minimizar as evasões e elusões;
Flexibilidade	Deve ser aberto e dinâmico para se adaptar as mudanças do mercado e das tecnologias.

Fonte: Adaptado de Minato (2014).

Vasques (2016) também ressalta os princípios indicados pela OCDE para aplicação no comércio eletrônico, não só como medidas que visam aumento de arrecadação, mas também o aprimoramento das leis tributárias.

Quadro 3 - Princípios da Tributação do Comércio Eletrônico (OCDE)

PRINCÍPIOS	CONCEITO
Neutralidade	O imposto ideal é aquele que “retira do contribuinte na proporção de sua riqueza, de modo a alterar o mínimo de seu padrão de comportamento”. Elimina impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra, gerando igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado.
Eficiência	Custos administrativos de tributos que incidam sobre operações on-line devem ser taxados o mais baixo possível evitando uma elevação desnecessária dos custos inerentes à empresa, respeitando e cumprindo a legislação tributária vigente.
Simplicidade	Ser dotado de leis fiscais claras e objetivas, atualizadas e condensadas num só documento, a fim de evitar noções ambíguas, incertezas ou contradições legislativas, que seja desburocratizada, sem excesso de formalismo e rigidez e elimine situações que favoreçam certos tipos de contribuintes.
Flexibilidade	Deve ser maleável e aberto para evoluir de acordo com o avanço tecnológico e do mercado.
Justeza	O objetivo principal é impedir a dupla tributação, mas também garantir a divisão da riqueza gerada advinda do comércio eletrônico independente do critério da origem ou destino da pessoa que auferir esses rendimentos.

Fonte: Adaptado de Vasques (2016, p. 313 - 315).

Tais princípios possuem o escopo de proporcionar um modelo de tributação que acompanhe as mudanças do mercado e da tecnologia, minimizando evasões com normas claras e simples, com o menor custo possível. De modo que contribua para o desenvolvimento do comércio eletrônico sem prejuízos ao comércio tradicional.

2.2.2 A Origem e Evolução do ICMS

No Brasil, em 1922, adotou-se o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis, instituído pelo primeiro congresso das associações comerciais do Brasil e conhecido como Imposto sobre Vendas Mercantis (IVC), que era monofásico e não permitia a apropriação de créditos, o que ensejava o efeito cascata da tributação sobre o consumo (TAVARES, 2016).

Nesse regime monofásico a base de cálculo não levava em conta o valor agregado, mas sim o papel do contribuinte na cadeia econômica como explica Allegretti (2013. p. 71):

Na incidência monofásica o legislador estabelece alíquotas diferentes de acordo com o papel do contribuinte na cadeia econômica – Fabricante ou importador, distribuidor atacadista e varejista, distribuindo de maneira disforme a carga tributária a ser suportada ao longo da cadeia.

Rosa (2012) explica ainda que o IVC, disposto na Lei Federal nº 4.625, era de competência da União e na Constituição de 1934 passou a ser utilizado

também nas consignações mercantis, ficando assim conhecido como Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC). A Constituição Federal de 1934 outorgou aos Estados a competência para instituição do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de caráter plurifásico e cumulativo. As Alíquotas do IVC eram uniformes, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos, variando apenas de estado para estado (MINATO, 2014).

O IVC, imposto que incidia em todas as etapas dos processos de fabricação e comercialização, sendo assim cumulativo, teve vigência por mais de quatro décadas e com poucas reformas. E de acordo com Tavares (2016), apenas em 1958 se tornou não cumulativo e foi extinto em 1965, pela Emenda Constitucional nº. 18, que instituiu o ICM, sendo este o primeiro imposto a se consolidar como tributo incidente sobre o consumo no país, incidindo sobre a produção e circulação.

Rosa (2012) ressalta a importância da não-cumulatividade, pois o valor do tributo pago na aquisição de uma mercadoria poderia ser utilizado como crédito tributário no momento da venda do produto.

Tavares (2016) afirma que este (IVC) possuía características distintas do IVA Europeu. Por outro lado, Minato (2014) diz que este foi inspirado no IVA adotado na França em 1954.

Em 1980, a Resolução do Senado Federal nº 7 pôs fim à uniformidade das alíquotas interestaduais, ao diferenciar os percentuais aplicáveis às operações de circulação de mercadorias para fins de comercialização e industrialização conforme a origem e o destino (MINATO, 2014).

Em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB – 1988 aumentou a base de incidência do antigo ICM, com a inclusão dos combustíveis, da energia elétrica e dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no âmbito de tributação estadual (MINATO, 2014), acrescentando a letra S à sigla ICM, alterando-a para ICMS, adotada atualmente (TAVARES, 2016; FABRETTI, 2012).

Há inúmeras divergências acerca da incidência do ICMS, principalmente no que se refere à definição de mercadoria, em especial no *e-commerce*, onde a lei não prevê claramente o que é de incidência de ICMS ou ISS, onde ocorre o fato gerador se, na origem ou no destino (MINATO, 2014).

Embora não tenha definido o que sejam operações de circulação de mercadoria, a CRFB – 1988 impôs limites à incidência do ICMS, ou seja, não se enquadram no conceito de mercadoria para a incidência do mesmo, os bens e operações alcançados pelo Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); Imposto Sobre prestação de Serviços (ISS); e pelo Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) (MINATO, 2014).

A CRFB – 1988 estabelece que a fixação das alíquotas se darão por Lei Complementar (LC). Em relação às alíquotas, foi introduzido o princípio da seletividade para o ICMS e, diversamente do regime anterior (que era uniforme), foi concedida autonomia aos estados para a fixação das alíquotas internas do imposto.

A fixação de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas é de competência do Senado Federal, e as referentes às operações interestaduais e de exportação são de iniciativa do Presidente da República e fixadas pelo Senado Federal (MINATO, 2014).

2.2.3 Sujeito Ativo e Passivo

O sujeito ativo da obrigação tributária são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo estes o sujeito ativo do referido imposto, conforme o art. 119 do CTN – 1966, transcrito a seguir: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

De acordo com Minato (2014, p. 9), “a Constituição Federal de 1988 adotou o critério de origem para definir o sujeito ativo do ICMS incidente sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto”.

O sujeito passivo também está disposto no CTN – 1966 no artigo 121, conforme disposto a seguir:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, CTN - 1966).

Entretanto, com o objetivo de fortalecer as regiões menos desenvolvidas e tornar mais justa a partilha de ICMS advindas do comércio eletrônico, e mais especificamente das vendas a consumidores finais, criou-se, através da Emenda Constitucional nº. 87/2015, o ICMS DIFAL, que é a partilha do diferencial de alíquotas entre o estado de origem e o de destino de forma progressiva, e a partir de 2019 esse diferencial será integralmente para o estado de destino (MINATO, 2014).

Segundo Amaral (2016, p. 22), o ICMS DIFAL, disposto na EC 87/2015, criou a figura do não contribuinte, ao lado da figura do contribuinte do ICMS, conforme define a seguir:

Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Não contribuinte é a pessoa física ou jurídica, que adquira o(s) produto(s) em questão para seu uso próprio ou para integrar o seu permanente, ou seja, sem o intuito comercial e ainda não exerça as atividades sujeitas ao ICMS.

Para melhor entender as mudanças ocorridas e a criação do ICMS DIFAL, segue abaixo, conforme Amaral (2016, 21-22), o artigo 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal, antes e depois da alteração promovida pela EC 87/2015:

Quadro 4 - Alterações introduzidas na CRFB/88 pela EC 87/2015

Antes	Depois
<p>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)</p> <p>§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)</p> <p>VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p>a) A alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;</p> <p>b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;</p> <p>VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário</p>	<p>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)</p> <p>§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)</p> <p>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 (grifo nosso).</p> <p>a) (revogada);</p> <p>b) (revogada);</p> <p>VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a</p>

o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;	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;
--	---

Fonte: Adaptado de Amaral (2016)

Com essas mudanças, tem-se a alteração dos sujeitos ativos e passivos, sendo assim há a inclusão tanto do estado de destino e origem na condição de sujeito ativo e da figura do não contribuinte como sujeito passivo.

Essas mudanças vieram ao encontro da necessidade de adequação de tributação nos novos modelos de negócios, em especial os praticados no comércio eletrônico na modalidade indireta e para consumidor final (não contribuinte), e de uma equalização na partilha do ICMS arrecadado.

2.2.4 Fato Gerador

O fato gerador do ICMS está disposto em Lei Complementar, a LC nº 87/96 dispõe que:

- Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
 - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
 - III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
 - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
 - V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
 - VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
 - VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
 - IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
 - X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
 - XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

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

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. [...] (BRASIL, LC-87/1996) - LEI KANDIR

Vasques (2016, p. 316) ressalta o art. 155 da CRFB-1988 em seu inciso II, com a seguinte redação: “a base do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual, intermunicipal de transportes e de comunicação, ainda que iniciados no exterior”.

Segundo Fabretti (2012, p. 30), o Fato Gerador ou fato imponível é a concretização da hipótese de incidência tributária e faz “nascer” as obrigações principal e acessória, como explica abaixo:

A concretização do fato gerador faz nascer uma relação jurídica denominada obrigação principal, que tem sempre por objeto uma prestação de caráter patrimonial, isto é, pagar um tributo. Faz nascer também a obrigação acessória, que é um dever administrativo. Por exemplo: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais e contábeis, manter e conservar livros e documentos, prestar declarações em formulários próprios etc.

Fabretti (2012) ressalta, ainda, que a inobservância da obrigação acessória gera uma obrigação principal, que é pagar a multa pelo seu descumprimento, e lembra que multa não é um tributo, mas uma sanção por ato ilícito.

2.3 Comércio Eletrônico

A variedade de características e finalidades da internet, como ferramenta de comunicação digital, transformou os modelos de nossas relações sociais. Segundo Almeida (2015, p. 43) *apud* Amaral (2016, p. 26-27), essas transformações são classificadas como ondas da Sociedade Digital:

A primeira onda é a chamada Sociedade da Informação. Constantemente, as pessoas acessam a Internet, enviam mensagens de correio eletrônico, participam de redes digitais de relacionamento e entretenimento, procuram a leitura de jornais (informação), recebem documentos, com intuito profissional ou social.

A segunda onda é a denominada Sociedade do Conhecimento, onde as pessoas agregam aos assuntos informacionais o conhecimento adequado destes novos fenômenos digitais. Os recursos em linha, em grande parte gratuitos, fornecem uma riqueza de informações, que ao serem trabalhadas criticamente, passam a gerar conhecimento.

Em continuidade, a terceira onda é o Comércio Eletrônico, ou *e-commerce*, formado por aqueles que passaram a agregar as informações e conhecimento aos domínios do mercado, ao comercializarem produtos de informática, da internet, provisionarem cursos, praticarem o Comércio Eletrônico, contratos eletrônicos, negociações, transações “online” no mercado financeiro, entre muitas outras atividades comerciais.

Como a internet começa a exigir um tratamento global, a chamada Governança na Internet inicia uma quarta onda, aquela onde países, Organizações Internacionais e grupos de trabalho procuram discutir e estabelecer políticas e formas de governança em escala global para a Internet e Comércio Eletrônico.

Segundo Rosa (2012), o crescimento do comércio eletrônico no Brasil deu-se por volta de 1995 quando as primeiras lojas iniciaram sua jornada pelo mundo virtual. Entretanto, a grande dificuldade para o crescimento do *e-commerce* advém da insegurança dos consumidores no ambiente de rede, devido à inexistência de normas referentes à captação destas informações de forma segura e confiável.

Rosa (2012) explica, ainda, que o *e-commerce* conseguiu diminuir o valor dos produtos e minimizar a quantidade de tributos aplicáveis aos consumidores finais. Porém, outra dificuldade enfrentada é o fato de os estados, tentando minimizar suas perdas ocasionadas por vendas *online*, obrigarem consumidores finais a se tornarem contribuintes, o que aumenta os preços dos produtos e conseqüentemente diminuirá as compras nessa modalidade.

Por outro lado, Carvalho (2003, p. 117-118) ressalta que “a prática do comércio por meio eletrônico não desnatura a compra e venda de bens e serviços”, e a imunidade ou isenção da tributação nessa modalidade de comércio fere o princípio da justiça tributária, pois pessoas com menor poder econômico e sem acesso à internet “arcariam com a quitação tributária indireta”. Ademais, a conduta omissiva no que se refere à tributação no *e-commerce* enfraquece a soberania tributária do país e vulnera o princípio da neutralidade tributária, que inerente a esse assunto “deve ser neutra em relação à atividade econômica, posto que o consumidor - contribuinte não deve ser levado a tomar decisão negocial diferente em razão do fator tributário”.

2.3.1 Conceito

Bloemer e Picolli (2013) definem comércio eletrônico como qualquer forma de transação comercial onde as partes interagem eletronicamente, a partir de técnicas e sistemas que utilizam computadores e se comunicam através da Internet.

De maneira mais abrangente Vasques (2016) caracteriza o comércio eletrônico como o procedimento de compra, venda, troca de produtos, serviços ou informações, prestação de serviços aos clientes, a colaboração entre os parceiros de negócio e transações eletrônicas via uma rede de computadores interconectados, através da Internet.

Carvalho (2003) inclui ainda Textos, Sons e Imagens como objetos de comercialização eletrônica, sendo que estes podem ser o objeto primacial da transação ou apenas um acessório desta.

Pode-se ainda conceituar o *e-commerce* como uma realização de toda uma cadeia de valor que é encontrada em uma empresa física, porém adaptada aos meios eletrônicos se utilizando de forma intensa das tecnologias da informação e comunicação com fulcro de atingir os objetivos do negócio (ALBERTIN, p.3, 2010 *apud* ROSA, 2012, p. 31).

2.3.2 Classificações

Segundo Vasques (2016), o comércio eletrônico possui diversas classificações e se sobressaem as seguintes: B2B (*Business-to-Business*), operações comerciais efetuadas entre empresas; B2C (*Business-to-Consumer*), entre empresa e consumidores; e nas modalidades Indireto e Direto.

O comércio eletrônico direto acontece quando nas compras realizadas no ambiente virtual a entrega é feita imediatamente, como por exemplo, uma música que após o pagamento é feito o download; e o indireto é quando a compra é feita *online* e a entrega é feita na forma tradicional, seja por um transportador ou pela própria empresa vendedora (ROSA, 2012).

De maneira simples e objetiva, Amaral (2016) explica que, se a encomenda do bem é feita através de meios eletrônicos e a entrega é feita por meios tradicionais (como por exemplo, envio postal), essa operação é denominada de comércio eletrônico do tipo indireto. Entretanto, se a aquisição ou encomenda é feita por meios eletrônicos e a entrega é também feita eletronicamente, este denomina-se comércio eletrônico direto.

O professor italiano Cristiano Gambarini *apud*. Carvalho (2003, p. 114), apresenta um conceito mais amplo para o comércio eletrônico direto e indireto:

Quadro 5 – Classificações do comércio eletrônico

Comércio Direto	Comércio Indireto
a) comércio direto – é aquele onde o pedido, o pagamento e o envio de bens intangíveis ou de serviços realiza-se integralmente por meio da <i>web</i> , a exemplo do que ocorre com a venda dos <i>softwares</i> ou da prestação de consultoria;	b) comércio indireto – neste, apesar de os atos negociais serem celebrados com o intermédio da internet, a distribuição ou a entrega dos bens ou serviços são ultimadas por vias convencionais, a exemplo do meio postal ou do transporte aéreo, ferroviário, rodoviário, náutico etc.

Fonte: Adaptado de Carvalho (2003. p. 114)

Além dessas classificações o comércio eletrônico pode ser também B2G (*Business-to-Government*), que são transações entre empresas e os órgãos governamentais e o C2C (*Consumer-to-Consumer*), que são transações entre consumidores através de canais virtuais (MINATO, 2014). Contudo, estes não serão objeto de estudo deste trabalho.

2.3.3 Crescimento

O Relatório Webshoppers 2014, 29ª Edição (disponível em: <https://www.ebit.com.br/webshoppers>), divulgado pela E-bit, empresa especializada em comércio eletrônico, aponta que apesar da inflação e do baixo crescimento econômico, o setor de e-commerce faturou R\$ 28,8 bilhões ao longo do ano de 2013, um crescimento nominal de 28%, se comparado a 2012.

O número de novos clientes, ou seja, que compraram via internet pela primeira vez, chegou a 9,1 milhões de um total de 43,2 milhões de consumidores ativos. Destaca também o crescimento nas compras realizadas através de dispositivos móveis, o chamado *Mobile Commerce*, que de acordo com o relatório em janeiro de 2013 correspondeu 2,5% dessas transações e em dezembro já era de 4,8%.

O relatório destaca a força dessa modalidade e a necessidade das empresas se adequarem à nova realidade. Com isso, surge uma nova categoria de consumidores, o consumidor *Omnichannel*, que se utiliza de todos os canais para compra, comparando preços e reputação das empresas.

Um dado importante levantado pelo relatório é a adaptação dos vendedores ao *e-commerce* que em muitos casos são indiferentes ao mesmo, falam mal e em alguns casos são agressivos quando o cliente faz a comparação de preços na hora da compra.

De acordo com a pesquisa divulgada neste relatório, alguns fatores devem contribuir para a diminuição das compras online, que são: dificuldade na troca ou devolução de produtos, e a diminuição gradual dos parcelamentos elásticos e de frete grátis.

Em 2014, na sua 31ª edição o relatório E-bit ressalta que o comércio eletrônico brasileiro faturou R\$ 35,8 bilhões em 2014, um crescimento nominal de 24% em relação a 2013 quando o resultado foi de R\$ 28,8 bilhões.

Ao todo, 51,5 milhões de pessoas fizeram pelo menos uma compra online no ano de 2014, sendo 10,2 milhões entrantes. De acordo com o relatório em dezembro deste ano, 65% dessas compras foram originadas por *smartphones* e 35% por *tablets*.

O tíquete médio das compras de bens de consumo realizadas pelo consumidor nas lojas online em 2014 foi de R\$ 347, valor 6% acima do que o registrado no ano anterior (R\$ 327).

Em 2016, em sua edição 33ª, o relatório destaca que o comércio eletrônico brasileiro movimentou 41,3 bilhões em 2015, um crescimento de 15,3% comparando com o ano anterior, o relatório aponta que graças ao aperfeiçoamento dos sites a compra de produtos com maior valor agregado tem aumentado, garantindo um bom desempenho do setor apesar de não ter expressivo aumento do número de pedidos nesse período, o tíquete médio cresceu 12% chegando ao valor médio de R\$ 388.

Na edição 35ª de 2017, a E-bit aponta que na contramão da crise o comércio eletrônico cresceu 7,4% em 2016, enquanto o varejo físico encolheu 10% nos últimos dois anos. O faturamento chegou a R\$ 44,4 bilhões e 48 milhões de consumidores.

Em 2016, a participação do *m-commerce* (transações por dispositivos *online*, *smartphones* e *tablets*) cresceu 21,5% em relação a 2015 quando era de 12%, a previsão para 2017 é que o *m-commerce* cresça em torno de 32% nas vendas *online*. A Ebit prevê um aumento de 8% no tíquete médio que ficará em torno

de R\$ 452 e um crescimento de 12% para o comércio eletrônico em 2017 chegando ao montante de aproximadamente R\$ 50 bilhões.

Tabela 1 - Evolução do e-commerce em bilhões de 2013 a 2017

Análise Da Evolução Do E-Commerce				
Ano	Faturamento em Bilhões	Evolução %	Tiquete Médio	Evolução %
2013	R\$ 28,8		R\$ 327,00	
2014	R\$ 35,8	24,3%	R\$ 347,00	6,1%
2015	R\$ 41,3	15,4%	R\$ 388,00	11,8%
2016	R\$ 44,4	7,5%	R\$ 417,00	7,5%
2017	R\$ 50,0	12,6%	R\$ 452,00	8,4%

Fonte: Elaboração do próprio autor com dados da E-bit.

Um pouco mais ambiciosa, a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABComm, destaca que em 2016 o *e-commerce* cresceu 11% em relação ao ano anterior e obteve um faturamento de R\$ 53.491 bilhões, o ano fechou com 179 milhões de pedidos e faz uma projeção que o *e-commerce* deve crescer 12% em 2017 comparando com 2016, chegando ao faturamento de R\$ 59,9 bilhões e registrar cerca de 200 milhões de pedidos nas lojas virtuais.

2.3.4 Tributação no *E-commerce*

A grande dificuldade para a aplicação do ICMS no *e-commerce* é a localização do estabelecimento de origem e onde ocorre o consumo.

Neste sentido, Vasques (2016) explica que a Lei Complementar 87/96, conhecida como a Lei Kandir, relativiza a estrutura do ICMS com a noção de estabelecimento, caracterizado como o espaço físico onde se exerce a atividade empresarial, seja ela temporária ou permanente e tem a função de determinar o espaço jurídico do responsável pelo pagamento do tributo.

Num cenário em que muitas empresas que operam nesse setor não possuem estabelecimento físico, a grande problemática consiste em determinar quem é o Estado competente para arrecadar o ICMS incidente sobre vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (TAVARES, 2016).

Carvalho (2003) destaca a importância de esclarecer se o provedor presta um serviço de comunicação ou um mero serviço, para verificar de quem é a competência para tributar, se dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ressalta ainda a importância do local da prestação do serviço, e lembra a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o qual pacificou que o ISS é devido no local da prestação do serviço, independentemente do local do estabelecimento do prestador.

Segundo Minato (2014, p. 51), a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) dispensa a necessidade de presença humana para a caracterização de estabelecimento permanente. Nesta linha, o mesmo autor destaca:

O Tribunal Regional da Alemanha que considerou como estabelecimento permanente um servidor, que funcionava na Suíça, sem pessoal, por exercer a atividade principal da empresa. Todavia, o provedor de serviços de internet não configura lugar fixo de negócios por não estar à disposição total da empresa e por não ter autoridade para concluir contratos em nome da mesma.

Diante disso, a conclusão da OCDE é que a tributação deve ser efetuada na jurisdição onde ocorre o consumo, e que a venda de produtos digitais não deve ser considerada como fornecimento de mercadorias, mas sim prestação de serviço (MINATO, 2014).

No contexto brasileiro, Tavares (2016) explica que no cerne desta discussão sobreveio o Protocolo 21/2011, no qual o ICMS incidente nessas operações deveria ser repartido entre os estados de origem e destino, mediante aplicação das alíquotas interestaduais e do diferencial de alíquotas.

Por fim, Minato (2014, p. 47) ressalta quatro grandes desafios para uma tributação eficiente no comércio eletrônico:

A definição do local da operação e do conceito de mercadoria em relação aos produtos intangíveis; a identificação dos participantes nessa nova forma de negociação; o desenvolvimento de ferramentas de controle; e a ampliação da base de incidência tributária para abarcar situações que não se enquadram nos conceitos tradicionais de fornecimentos de mercadorias ou de prestações de serviços.

Vislumbrando resolver os conflitos pertinentes à partilha do ICMS entre os estados e propiciar segurança jurídica na divisão, surge a Emenda Constitucional 87/15 que cria o diferencial de alíquota (ICMS DIFAL) que é a diferença da alíquota externa do estado de origem e a alíquota interna do estado de destino e será implementada de forma gradual até 2018 e será destinada integralmente para o estado de destino a partir de 2019.

2.4 Guerra Fiscal e a Emenda Constitucional 87/2015

2.4.1 Guerra fiscal

Com a forte expansão do comércio eletrônico no Brasil, sobreveio a necessidade de regulação na tributação desse novo modelo de negócio, e de acordo com Amaral (2016), isso se deu através da elaboração do Protocolo ICMS nº 21/2011 pelo CONFAZ e posteriormente com a Emenda Constitucional 87/2015.

Também em relação ao comércio eletrônico, Vasques (2016) explica que a autonomia dos estados para criarem leis estaduais inerentes à cobrança de ICMS tem gerado bitributação, o que é proibido no sistema jurídico brasileiro. Isto desencadeou diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIn), como por exemplo a de nº 4596 no estado do Ceará e a de nº 4705 no estado da Paraíba, ambas promovidas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em que questionavam a cobrança de adicionais de 10 e 7,5% de acordo com a alíquotas das mercadorias e de 10 e 7% de acordo com a origem da mercadoria, violando os princípios da legalidade, do pacto federativo e da isonomia respectivamente.

Vasques (2016, p. 323) ressalta ainda que a ADIn 4705 afirma que a Lei nº 9.582/11 do Estado da Paraíba fere a Constituição Federal: “Tal dispositivo viola o art. 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’7, da Constituição Federal, que fixou a adoção da alíquota interna (do Estado de origem) quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte de ICMS”.

Segundo Vasconcelos (2015), a origem da guerra fiscal decorre do conflito pela maior arrecadação de impostos pelos estados, que almejam a contemplação de seus interesses sem se preocupar com a situação dos demais estados.

Tavares (2016) explica que a diferença entre as alíquotas interestadual e interna e a complexidade do sistema tributário brasileiro estimulam maus contribuintes a simularem operações para fora do Estado, quando de fato foi uma operação interna, com o propósito de economizar ilegalmente no pagamento de impostos, gerando assim a chamada sonegação ou evasão fiscal.

Reforça ainda, que a distinção de alíquotas para as operações interestaduais impossibilita um controle eficiente contra a evasão e guerras fiscais e que diversamente do Brasil, os países da União Europeia mantém um fundo de

compensação para equilibrar possíveis distorções econômicas causadas pelo IVA (TAVARES, 2016).

Neste contexto, Amaral (2016) destaca a injustiça fiscal da matriz tributária, pois pessoas com baixo poder aquisitivo pagam proporcionalmente mais, uma vez que pagam o mesmo ICMS que uma pessoa com alto poder aquisitivo.

2.4.2 Mudanças

Sendo o ICMS a principal fonte de receitas dos estados e tendo em vista o acentuado crescimento do *e-commerce*, os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, postulando o aumento de suas receitas, lutam por uma fatia do imposto incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais (não contribuintes) buscando medidas para partilhar a receita arrecadada, que até então ficava integralmente no estado de origem da mercadoria ou serviço. Neste cenário origina-se então a chamada guerra fiscal (VASCONCELOS, 2015).

Diante disso surge o Protocolo nº 21/2011, que, de acordo com Amaral (2016), propõe uma forma diferente de arrecadar o ICMS, com a divisão do diferencial de alíquota (DIFAL) entre os Estados de origem e de destino das mercadorias. Entretanto, o referido protocolo foi suspenso pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e de acordo com Rosa (2012), os Estados signatários do mesmo decidiram criar através de seus Senadores, Propostas de Emenda Constitucional (PEC) para alterar os dispositivos que controlam as relações interestaduais, e destaca as PECs 56/2011, 103/2011 e 113/2011.

As PECs apresentadas acima têm o objetivo comum de alterar o Art. 155 da CRFB-1988 em § 2º incisos VII e VIII, visando ampliar a incidência do ICMS no comércio eletrônico nas operações interestaduais que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. Rosa (2012, p. 52) destaca que “a função real é de legalizar o que já existia com o Protocolo 21/2011, assim como ocorreu com as demais PECs relativas ao ICMS no comércio eletrônico”.

No ápice da luta dos Estados menos desenvolvidos por uma fatia do imposto, em especial os da região Norte e Nordeste, surge a EC 87/15 que orienta a repartição do diferencial de alíquota entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria ou serviço, de forma gradativa até 2018, e em 2019 o diferencial de alíquota será 100% recolhido para o Estado de destino.

2.4.3 Emenda Constitucional nº 87/2015

Com escopo de abolir a guerra fiscal entre os Estados membros da Federação e criar uma adequada redistribuição da arrecadação do ICMS no comércio eletrônico, a emenda constitucional 87/2015 altera os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CRFB - 1988 conforme a seguir:

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 (BRASIL, EC 87/2015).

Conforme Amaral (2016), após promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, em 17 de abril de 2015, todas as Unidades da Federação tiveram que apressar a atualização de sua legislação, tendo em vista que sua entrada em vigor estava prevista para 1º de janeiro de 2016, alcançando de maneira geral o comércio interestadual que destinem mercadorias ou serviços a consumidores finais.

O Texto Constitucional passou a dispor o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
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;
(BRASIL, CRFB-1988)

E o art. 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescido do art. 99:

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

- I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
- II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
- III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;
- IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
- V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino" (BRASIL, CRFB-1988).

Tavares (2016) explica que, para aplicação das mudanças advindas da EC 87/2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o convênio ICMS 93/2015, que teve sua cláusula nona suspensa pelo STF, após muitos embates acerca da mesma, pois imputa às empresas optantes pelo regime simples nacional as mesmas disposições do convênio para as demais empresas. Contudo, o referido convênio não será objeto de estudo deste trabalho.

3 METODOLOGIA

Este estudo foi desenvolvido a partir de uma pesquisa documental realizada por meio de artigos, livros e textos acadêmicos disponibilizados na internet.

Foi realizada em um segundo momento uma pesquisa quantitativa, por meio da coleta de dados secundários para obter informações relativas à arrecadação de ICMS. Os dados foram extraídos das Secretarias de Fazenda dos Estados pesquisados e também de sites especializados em análise do *e-commerce*, com o intuito de demonstrar o impacto na arrecadação de ICMS após a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015 e de verificar sua importância e as principais contribuições ou prejuízos existentes para estes Estados.

A pesquisa sobre a arrecadação de ICMS se limitou aos Estados do Ceará - CE, Espírito Santo – ES, Minas Gerais - MG, Rio Grande do Sul - RS e Tocantins – TO, devido à apresentação mais detalhada dos dados e de melhores condições na obtenção e interpretação dos mesmos referente aos exercícios financeiros de 2014-2017.

As informações sobre a arrecadação de ICMS exclusivas do setor de comércio e a advinda após a Emenda Constitucional 87/15, foram obtidas mediante solicitação formal realizada à Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins. Contudo, para os demais Estados não foi possível a obtenção desses dados.

Para a análise dos dados relativos à arrecadação de ICMS dos cinco Estados que compõem a amostra, foi realizada uma tabulação dos dados em uma planilha de dados e conseguinte procedeu-se a elaboração das tabelas e gráficos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Arrecadação do ICMS por Estado

4.1.1 Ceará

A tabela 2, a seguir, demonstra a arrecadação mensal do ICMS geral dos anos de 2014 a 2017 no estado do Ceará, sendo que neste último exercício financeiro consta apenas a arrecadação referente ao primeiro quadrimestre.

Tabela 2 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Ceará (2014-2017)

MESES	2014	2015	2016	2017
Janeiro	775.352.067	843.831.988	866.185.793	956.206.876
Fevereiro	762.942.343	763.582.119	830.362.158	820.242.336
Março	724.674.010	752.656.598	806.627.988	828.483.965
Abril	738.926.319	811.920.220	841.214.891	850.943.593
Maio	723.087.500	767.844.659	825.345.998	
Junho	752.457.907	807.174.596	841.738.682	
Julho	780.738.607	813.072.267	864.702.994	
Agosto	761.176.979	845.355.533	901.755.876	
Setembro	830.213.830	853.833.366	913.146.810	
Outubro	856.338.782	876.031.297	898.854.126	
Novembro	861.852.491	856.847.738	908.188.092	
Dezembro	887.968.221	866.962.762	938.026.539	
TOTAL	9.455.729.056	9.859.113.143	10.436.149.947	3.455.876.770
Média	787.977.421	821.592.762	869.679.162	863.969.192
Mediana	769.147.205	828.452.127	865.444.393	839.713.779
Mínimo	723.087.500	752.656.598	806.627.988	820.242.336
Máximo	887.968.221	876.031.297	938.026.539	956.206.876
Desvio Padrão	56.693.246	42.366.305	41.602.437	62.845.567

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - CE)

A média de arrecadação mensal dos três exercícios financeiros (2014, 2015 e 2016) equivale a aproximadamente R\$ 826,4 milhões. Neste mesmo período a arrecadação mínima e máxima atingiu os valores de R\$ 723 mi e R\$ 938 mi, respectivamente.

Considerando os quatro períodos anteriores a 2014, observa-se que a arrecadação vinha sendo positiva e crescente a cada ano. Entretanto, percebe-se

que, apesar dos valores arrecadados em 2014 e 2015 serem superiores aos períodos anteriores, houve uma retração na evolução do crescimento. Vale lembrar que essa retração não é no valor arrecadado, mas sim no crescimento percentual da receita em comparação ao exercício passado.

Tabela 3 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Ceará

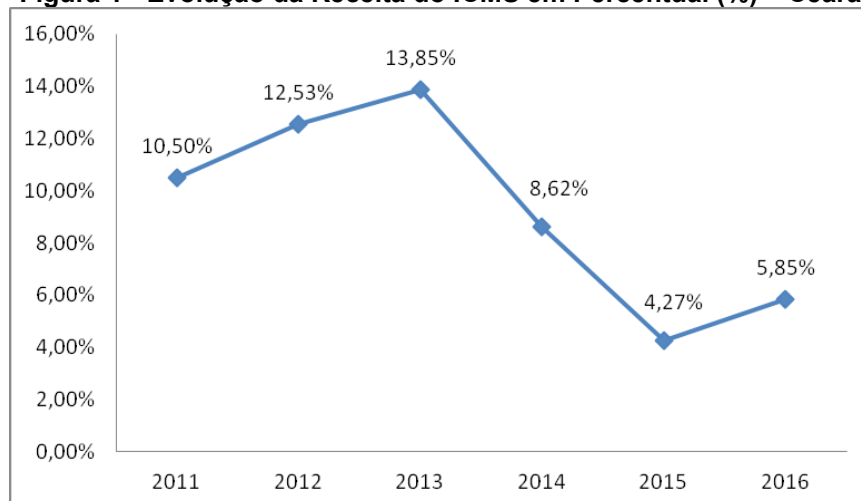
Ano	Arrecadação	Evolução (%)
2010	6.148.949.639,72	
2011	6.794.823.902,96	10,50%
2012	7.646.410.385,67	12,53%
2013	8.705.388.723,74	13,85%
2014	9.455.729.056,21	8,62%
2015	9.859.113.143,33	4,27%
2016	10.436.149.947,25	5,85%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - CE)

O crescimento da receita em relação ao ano anterior, conforme tabela 3, evidencia que desde 2010 a evolução percentual mantinha-se superior ao do ano anterior, conforme se observa nos anos de 2011 (10,5%); 2012 (12,53%) e 2013 (13,85%). Contudo, em 2014 e 2015 este percentual não acompanhou o crescimento observado anteriormente, sendo de apenas 8,62% em 2014 e 4,27% em 2015, confirmando um cenário de retração na arrecadação dos Estados.

Essa retração, mesmo diante do cenário econômico do país, se reverte em 2016, passando dos 4,27% de aumento da receita do exercício anterior para 5,85%, um aumento de 1,58%, gerando uma expectativa de eficiência da EC 87/15, conforme pode ser visualizado no gráfico a seguir:

Figura 1 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Ceará



Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o primeiro quadrimestre de 2017 em relação ao mesmo período de 2016, verifica-se um crescimento de 3,3% e, com exceção do mês de janeiro, os outros três meses, historicamente, são os que contemplam menor arrecadação. Embora não esteja disponível no site como informação oficial, é possível dizer que essa estabilidade na arrecadação se deu pela partilha do DIFAL na percentagem da previsão legal para o ano de 2017 que é de 60%.

4.1.2. Espírito Santo

A tabela 4, a seguir, demonstra a arrecadação mensal do ICMS geral dos anos de 2014 a 2017 no estado do Espírito Santo, sendo que este último consta apenas a arrecadação referente aos quatro primeiros meses do exercício financeiro de 2017.

Tabela 4 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Espírito Santo (2014-2017)

Mês	2014	2015	2016	2017
Janeiro	734.821.057	759.802.162	799.845.921	806.408.999,16
Fevereiro	722.502.133	749.487.306	756.432.870	703.751.290,35
Março	737.174.982	667.667.542	707.564.907	658.965.002,46
Abril	692.578.851	771.285.270	700.294.072	722.648.990,44
Maio	740.617.290	732.335.632	689.169.610	
Junho	749.706.268	746.813.978	684.321.511	
Julho	686.500.273	768.178.374	690.261.891	
Agosto	686.358.510	772.130.975	777.430.080	
Setembro	671.532.104	793.117.620	703.897.837	
Outubro	770.491.319	743.671.639	728.188.102	
Novembro	748.429.153	758.372.080	598.737.141	
Dezembro	765.354.896	746.991.535	673.975.518	
Total	8.706.066.835	9.009.854.114	8.510.119.458	3.596.609.378
Média	725.505.570	750.821.176	709.176.622	722.943.570
Mediana	735.998.019	753.929.693	702.095.955	713.200.140
Mínimo	671.532.104	667.667.542	598.737.141	658.965.002
Máximo	770.491.319	793.117.620	799.845.921	806.408.999
Desvio Padrão	33.349.933	30.808.327	52.566.174	61.720.243

Fonte: Adaptada pelo autor (SEFAZ - ES)

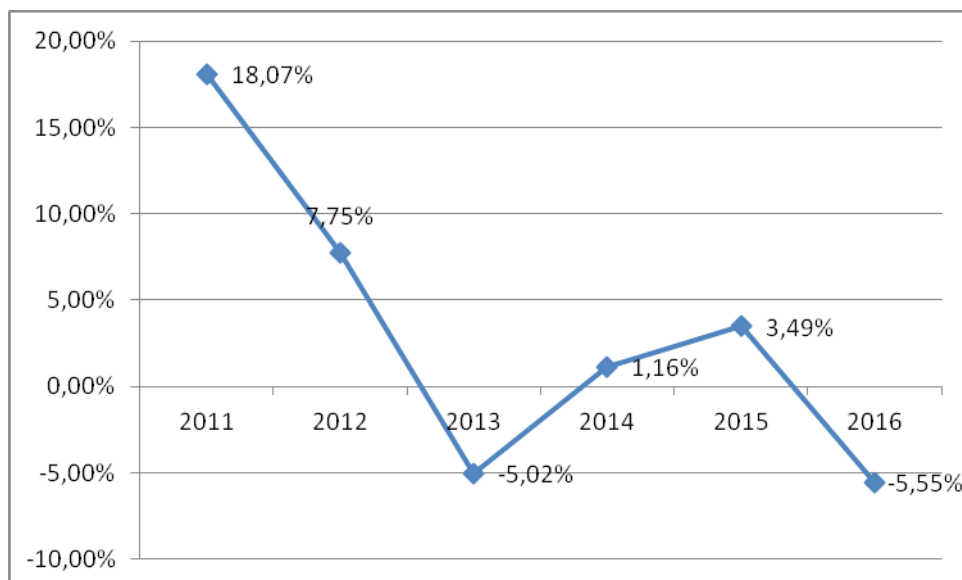
A média de arrecadação mensal dos três exercícios financeiros (2014, 2015 e 2016) no Estado ficou por volta de R\$ 728,5 mi. Tendo no mesmo período a arrecadação mínima de R\$ 598,7 mi e máxima de R\$ 799,8 mi, os dois extremos foram registrados no ano de 2016 em Novembro e Janeiro respectivamente.

Tabela 5 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Espírito Santo

Ano	Arrecadação	Evolução (%)
2010	R\$ 7.122.150.264,50	-
2011	R\$ 8.409.372.121,51	18,07%
2012	R\$ 9.060.724.561,53	7,75%
2013	R\$ 8.605.920.353,96	-5,02%
2014	R\$ 8.706.066.835,32	1,16%
2015	R\$ 9.009.854.113,76	3,49%
2016	R\$ 8.510.119.458,39	-5,55%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - ES)

A tabela 5 apresenta em 2016 uma queda de 5,5% em relação ao exercício de 2015. De acordo com o Balanço Geral do Estado de 2016, disponível no site da SEFAZ - ES, essa queda na arrecadação teve como principal causa à redução de receita dos setores do Comércio e Indústria, na ordem de 15,23% e 28,27% respectivamente, somando um total de R\$ 598 milhões. O relatório atribui também como causa da queda na arrecadação a forte seca que prejudicou a agricultura e a tragédia da Samarco em Mariana-MG, que prejudicou as atividades de mineração, exportação entre outras.

Figura 2 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Espírito Santo

Fonte: Elaborado pelo autor

Em análise do primeiro quadrimestre de 2017 em relação ao mesmo período do ano passado (2016), ocorre uma redução correspondente a -2,44%. Em comparação do primeiro quadrimestre de 2016 em relação a 2015 a redução foi de apenas -0,74%.

4.1.3. Minas Gerais

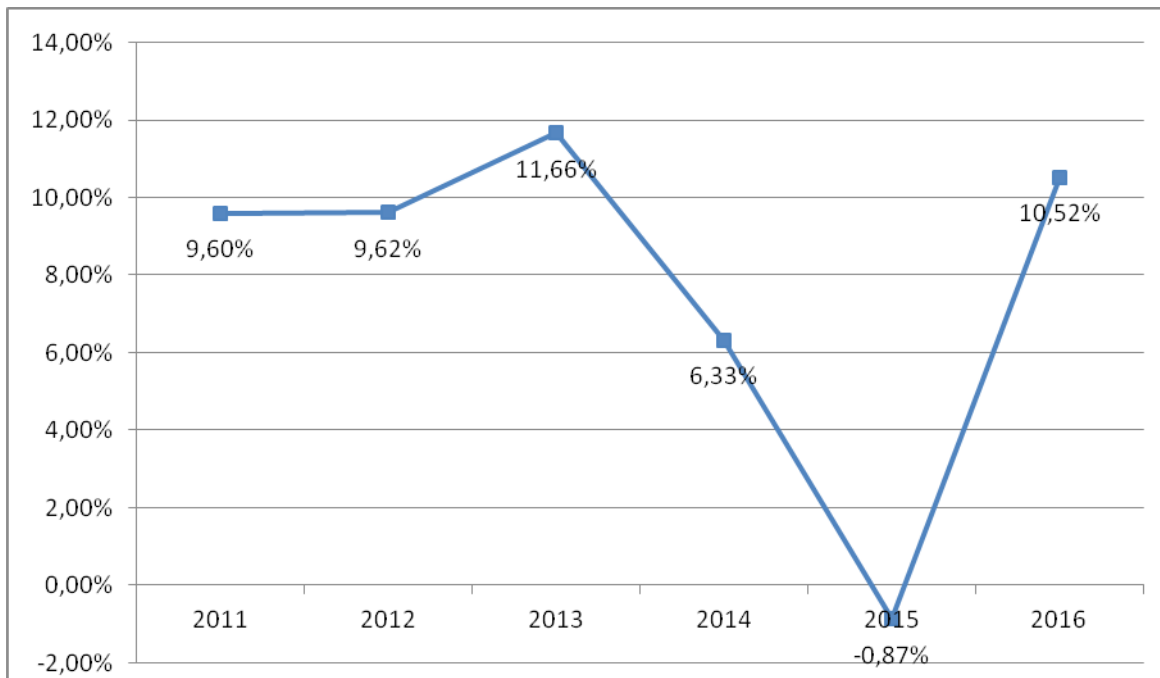
Diferente dos demais estados, não foi possível obter informação da arrecadação mensal, relativo aos exercícios financeiros anteriores a 2016, dessa forma os dados de arrecadação do ICMS conforme disposto na tabela 6 referem-se aos exercícios financeiros de 2010 a 2016 consolidados.

Tabela 6 - Arrecadação Geral do ICMS de 2010 a 2016 - Minas Gerais

Ano	Valor do ICMS Arrecadado	Evolução em %
2010	R\$ 26.272.150.160,49	
2011	R\$ 28.795.435.903,50	9,60%
2012	R\$ 31.564.188.733,19	9,62%
2013	R\$ 35.244.662.007,75	11,66%
2014	R\$ 37.476.086.457,63	6,33%
2015	R\$ 37.150.585.535,63	-0,87%
2016	R\$ 41.059.394.351,66	10,52%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - MG)

Pode-se verificar uma instabilidade na arrecadação do estado de Minas Gerais, analisando a tabela 6 fica explícito tal cenário. Em 2014, há uma forte queda que se repete em 2015. Contudo em 2016, em comparação com 2015, houve um salto expressivo na arrecadação de ICMS na ordem de 10,52%, considerando que o cenário econômico estadual e nacional permanece o mesmo, é possível dizer que partilha do diferencial de alíquotas nas operações *online* tem relevante participação nesse resultado.

Figura 3 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Minas Gerais

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o primeiro quadrimestre de 2016 e 2017 é possível identificar um crescimento de 9,75%, mesmo num cenário em que o setor da agricultura afetado pela seca e pelo desastre ocorrido em Mariana com o rompimento da barragem de rejeitos de minério da Samarco, conforme explica o balanço geral do estado de 2016, disponível no site da SEFAZ - MG.

Tabela 7 - Arrecadação Mensal do ICMS (2016 e 2017) – Minas Gerais

Meses	2016	2017	Evolução em %
Janeiro	R\$ 3.086.107.660,76	R\$ 3.670.571.775,48	18,94%
Fevereiro	R\$ 3.109.059.435,34	R\$ 3.324.295.356,12	6,92%
Março	R\$ 3.223.522.291,22	R\$ 3.409.060.864,89	5,76%
Abril	R\$ 3.390.479.093,88	R\$ 3.654.344.510,28	7,78%
Total	R\$ 12.809.168.481,20	R\$ 14.058.272.506,77	9,75%

Fonte: Adaptada pelo autor (SEFAZ - MG)

Essa evolução de 9,75% disposta na tabela 7 reforça ainda mais a expectativa de eficiência da EC 87/15, que instituiu a partilha do DIFAL. Outrossim, é que mesmo Minas Gerais figurando entre os maiores vendedores pelo comércio eletrônico, conforme destaca o site ecommercebrasil, fica evidente que não houve prejuízos à arrecadação pelo fato de o Estado ter que repassar o percentual da

diferença entre as alíquotas do Estado destinatário de suas mercadorias (ECOMMERCEBRASIL, 2014).

4.1.4. Rio Grande do Sul

Arrecadação mensal do ICMS geral nos anos de 2014 a 2017 no Estado do Rio Grande do Sul é evidenciada na tabela 8, sendo o último exercício financeiro contendo apenas o primeiro quadrimestre. Os valores descritos na tabela 8 abrangem o ICMS de todos os setores econômicos.

Tabela 8 - Arrecadação de ICMS mensal no estado do Rio Grande do Sul (2014-2017)

	2014	2015	2016	2017
Janeiro	2.206.733.225,50	2.363.241.660,54	2.474.394.225,75	2.879.259.878,43
Fevereiro	2.045.248.032,32	2.088.685.468,16	2.489.679.752,11	2.416.861.961,59
Março	1.975.407.081,18	2.071.385.245,22	2.442.548.015,13	2.440.521.955,25
Abril	2.111.810.819,61	2.340.603.381,31	2.635.260.444,71	2.855.234.699,42
Maio	2.046.363.913,62	2.217.941.179,11	2.503.615.934,40	
Junho	2.096.161.557,67	2.193.441.399,47	2.350.598.193,66	
Julho	1.869.931.327,97	2.124.309.757,09	2.487.051.639,54	
Agosto	2.107.170.971,43	2.129.923.435,39	2.459.114.146,18	
Setembro	2.301.560.685,46	2.524.576.972,61	2.554.491.150,24	
Outubro	2.228.441.408,60	2.292.922.756,46	2.544.950.473,15	
Novembro	2.367.089.487,02	2.391.676.726,16	2.580.274.604,82	
Dezembro	2.498.294.628,16	2.387.184.816,71	2.650.011.144,54	
TOTAL	25.854.213.138,54	27.125.892.798,23	30.171.989.724,23	10.591.878.494,69
Média	2.154.517.761,55	2.260.491.066,52	2.514.332.477,02	2.647.969.623,67
Mediana	2.109.490.895,52	2.255.431.967,79	2.496.647.843,26	2.647.878.327,34
Mínimo	1.869.931.327,97	2.071.385.245,22	2.350.598.193,66	2.416.861.961,59
Máximo	2.498.294.628,16	2.524.576.972,61	2.650.011.144,54	2.879.259.878,43
Desvio padrão	175.126.007,81	144.035.163,91	84.209.542,13	253.573.973,54

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - RS)

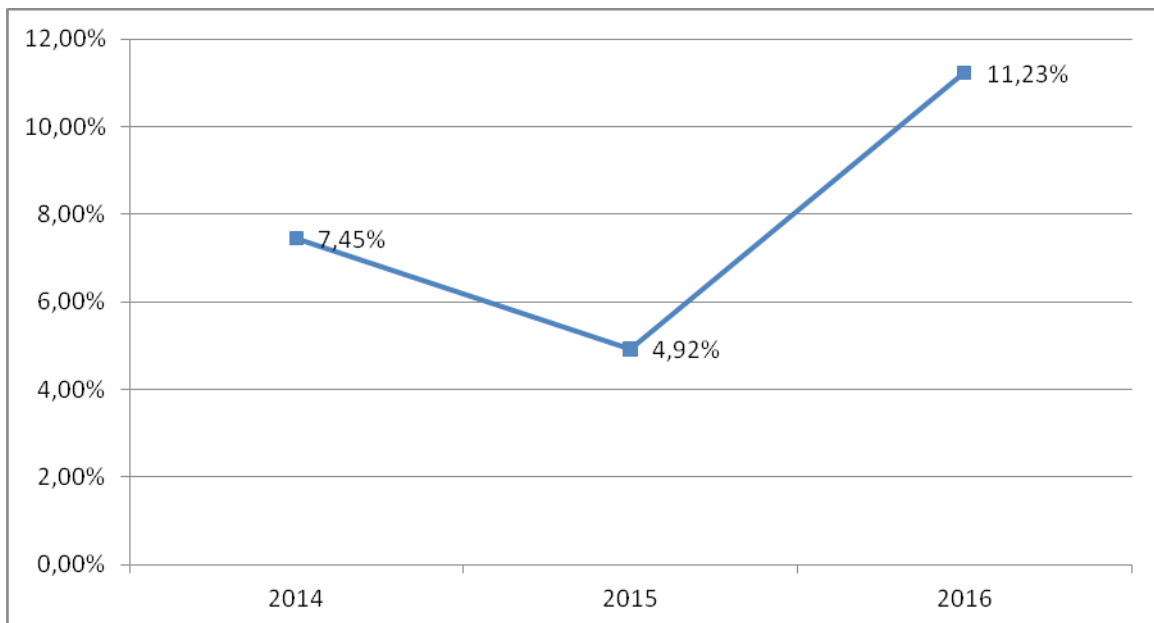
A arrecadação mensal dos três exercícios financeiros (2014, 2015 e 2016) no Estado do Rio Grande do Sul não contempla apenas o setor de comércio, mas o ICMS geral, a média dessa arrecadação considerando o período mencionado acima foi de aproximadamente R\$ 2,3 bi.

Tabela 9 - Arrecadação Geral do ICMS de 2013 a 2016 – Rio Grande do Sul

Ano	Valor do ICMS arrecadado	Evolução em %
2013	R\$ 24.060.565.601,01	-
2014	R\$ 25.854.213.138,54	7,45%
2015	R\$ 27.125.892.798,23	4,92%
2016	R\$ 30.171.989.724,23	11,23%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - RS)

As informações disponíveis no site da SEFAZ - RS contemplam os anos de 2013 e seguintes. Analisando os períodos, verifica-se uma evolução da arrecadação de ICMS em 2016 que chegou a 11,23%, mesmo na atual conjuntura econômica do país, evolução ilustrada na tabela 9.

Figura 4 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Rio Grande do Sul

Fonte: Elaborado pelo autor

Comparando o acumulado de 2017 até abril com o mesmo período do ano anterior (2016), podemos aferir um crescimento de 5%. Como dito anteriormente, esse crescimento se dá num momento de acentuada recessão econômica pelo qual passa o país. O Estado do Rio Grande do Sul, conforme informações divulgadas no próprio site da SEFAZ - RS, busca junto ao Governo Federal aderir ao processo de Recuperação Fiscal e vive um momento de parcelamento de salários e dificuldade em manter os serviços básicos. Entretanto, a arrecadação do ICMS obteve crescimento expressivo o que demonstra a importância da EC 87/2015.

4.1.5. Tocantins

Os valores da arrecadação de ICMS do Estado do Tocantins de 2010 a 2015, dispostos na tabela 10, contemplam o ICMS de todos os setores econômicos sujeitos à sua incidência. Já os anos de 2016 e 2017 não estão disponíveis no site somente o período de 2010 a 2015.

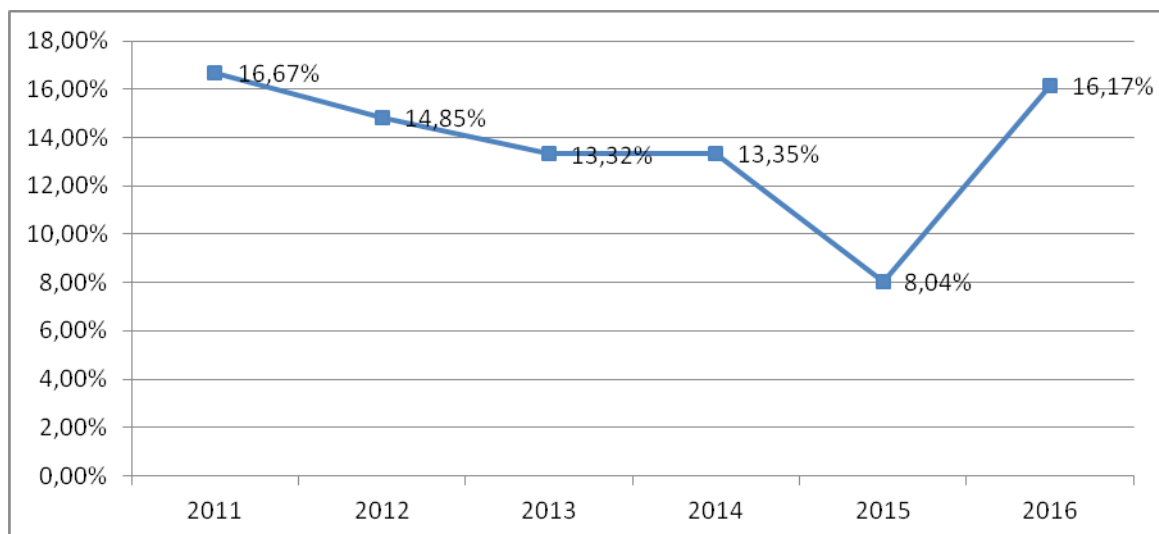
Tabela 10 - Arrecadação Geral de ICMS de 2010 a 2015 no Estado do Tocantins.

Ano	Valor do ICMS arrecadado	Evolução em %
2010	R\$ 1.093.249.865,28	
2011	R\$ 1.275.497.404,35	16,67%
2012	R\$ 1.464.853.977,15	14,85%
2013	R\$ 1.660.021.503,62	13,32%
2014	R\$ 1.881.701.435,15	13,35%
2015	R\$ 2.032.908.997,64	8,04%
2016	R\$ 2.361.604.085,00	16,17%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - TO)

A arrecadação geral do ICMS do estado divulgado no Balanço Geral do Estado de 2014, disponível no portal da transparência do estado, diz que: “A arrecadação do ICMS, principal tributo do Estado do Tocantins, teve um desempenho positivo, passando de R\$ 1,68 bi em 2013 para cerca de R\$ 2 bi em 2014”. O Balanço de 2015 também aponta desempenho positivo chegando em R\$ 2,06 bi aproximadamente (Balanço Geral do Estado 2014) (SEFAZ - TO).

Figura 5 - Evolução da Receita do ICMS em Percentual (%) – Tocantins



Fonte: Elaborado pelo autor

Mesmo no atual momento de crise econômica, a arrecadação do ICMS do Estado do Tocantins teve o 4º melhor desempenho do Brasil, no comparativo de 2014 com 2015, com crescimento nominal de 8,84%, ficando atrás apenas do Mato Grosso, que cresceu 12,94%, do Paraná, com 9,32% e do Acre, com 9,17%. Vale lembrar que essa posição não é pelo valor arrecadado e sim pelo crescimento na arrecadação (Balanço Geral do Estado 2015 - SEFAZ - TO).

Analisando o ICMS exclusivo do setor de comércio pode-se observar um crescimento de 0,75% de 2014 para 2015 e de 25,8% de 2015 para 2016, conforme tabela 10.

Tabela 10 - Arrecadação de ICMS de 2014 a 2016 no setor de comércio no Tocantins

Ano	Arrecadação	Evolução em %
2014	R\$ 502.360.379,00	
2015	R\$ 506.150.272,00	0,75%
2016	R\$ 636.641.326,00	25,78%

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ - TO).

A média de arrecadação mensal de ICMS do setor de comércio no Estado nos três exercícios financeiros (2014, 2015 e 2016) foi de aproximadamente R\$ 45,7 mi, conforme tabela 12. Contudo, observa-se que houve salto na arrecadação de aproximadamente R\$ 11 mi entre o valor médio de 2014 e o mesmo valor em 2016, enquanto de 2014 para 2015 essa diferença ficou por volta de R\$ 316 mil na média mensal de arrecadação.

No ano de 2016 a arrecadação advinda da emenda constitucional 87/2015 ficou em torno de R\$ 28 milhões que representa 4,42% da arrecadação total de ICMS do setor de comércio no Estado. A arrecadação do setor de comércio representou 26,96% da arrecadação total de ICMS no estado e a advinda da EC 87/2015 1,19%, o valor proveniente da EC no primeiro ano de repasse fica relativamente pequeno se comparado ao geral, mas expressivo quando acrescido ao mesmo. Considerando que o repasse foi de 40% e será de 100% em 2019.

Tabela 11 - Arrecadação de ICMS mensal no Estado do Tocantins (2014-2016)

Meses	2014	2015	2016	EC 87/2015
-------	------	------	------	------------

				2016
Janeiro	42.821.299	48.336.176	49.024.730	1.104.742
Fevereiro	39.514.314	38.412.015	44.313.810	2.658.375
Março	36.407.567	37.264.467	48.466.683	2.112.340
Abril	37.950.138	40.623.371	53.765.015	2.154.018
Maiο	39.349.071	39.751.544	52.336.436	1.963.326
Junho	40.253.271	43.029.037	53.505.887	2.324.201
Julho	41.505.470	41.788.581	52.600.049	2.381.056
Agosto	42.254.161	43.981.531	56.184.544	2.792.386
Setembro	42.941.098	44.675.712	52.690.973	2.585.231
Outubro	44.586.915	42.051.879	54.721.191	2.335.604
Novembro	45.904.803	42.540.088	61.005.983	2.577.171
Dezembro	48.872.272	43.695.871	58.026.025	3.151.490
ACUM.	R\$ 502.360.379,00	R\$ 506.150.272,00	R\$ 636.641.326,00	R\$ 28.139.940,00
Média	41.863.365	42.179.189	53.053.444	2.344.995
Mediana	41.879.816	42.295.984	53.098.430	2.358.330
Mínimo	36.407.567	37.264.467	44.313.810	1.104.742
Máximo	48.872.272	48.336.176	61.005.983	3.151.490
Desvio padrão	3.499.959	2.975.220	4.428.901	507.824

Fonte: Adaptado pelo autor (SEFAZ – TO)

Evidencia-se então a relevância da referida Emenda Constitucional para este Estado. Vale lembrar que as informações de arrecadação de ICMS exclusivas do setor de comércio e a arrecadação advinda da EC 87/15 só foram disponibilizadas por parte da SEFAZ - TO após solicitação formal realizada. Essas informações não são publicadas nos portais das transparências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar a importância e os impactos na receita tributária de cinco estados do Brasil (Ceará - CE, Espírito Santo - ES, Minas Gerais - MG, Rio Grande do Sul - RS e Tocantins - TO) no que se refere ao ICMS, em especial após a Emenda Constitucional nº. 87/2015, a qual visou equalizar a partilha do ICMS entre os estados que vendem no comércio eletrônico e os que compram, especialmente os da região Norte e Nordeste do país.

Para a construção deste trabalho foi realizada uma breve abordagem do ICMS, sua origem e sua evolução, e para contextualizar a problemática da guerra fiscal acerca de sua arrecadação buscando esmiuçar o comércio eletrônico e a dificuldade do Estado brasileiro em tributar as operações por ele realizadas.

Para atingir os resultados sobre a eficácia da emenda constitucional 87/2015, foram obtidos os dados de arrecadação de cinco estados: Ceará – CE; Espírito Santo – ES; Minas Gerais – MG; Rio Grande do Sul – RS e Tocantins – TO.

A complexidade do sistema tributário brasileiro é uma das principais causas dos conflitos entre os Estados. Os incentivos fiscais concedidos e as diferenças de alíquotas também são causas de conflitos entre os Estados e favorecem evasões e elusões.

Diante desse cenário, a emenda constitucional 87/2015 surge como uma maneira de mitigar a guerra fiscal entre os entes federados. Igualmente, tornar mais isonômicas as relações comerciais entre o comércio eletrônico e o comércio tradicional e distribuir de forma mais igualitária a receita de ICMS entre os Estados. Considerando a crescente utilização dos meios eletrônicos para pesquisas de preço, qualidade e reputação das empresas e o fato da comodidade da compra sem a necessidade de ir até o estabelecimento físico, observa-se um crescimento do *e-commerce* mesmo em momentos de crise.

Os resultados deste trabalho indicam que a legislação tributária brasileira nos últimos anos vem lentamente convergindo aos modelos europeus, a exemplo das mudanças para tributação do comércio eletrônico. O Sistema Tributário extremamente complexo mostrou-se, ao longo dos anos, pouco eficiente pela falta de flexibilidade em acompanhar as mudanças do mercado, da tecnologia e em evitar sonegações.

Mesmo que de forma mitigatória a EC 87/2015 trouxe de certa maneira uma justeza na distribuição do ICMS entre os Estados da federação, contribuindo substancialmente na arrecadação dos Estados da região Norte e Nordeste, em especial o Tocantins. Entretanto, não basta arrecadar. É preciso eficiência na gestão e aplicação dos recursos e essa eficiência passa pela transparência com a coisa pública e, outrossim, pela escolha dos gestores de Estado.

Na análise dos resultados fica evidente a relevância da Emenda Constitucional 87/2015 para os Estados pesquisados e especialmente para o Tocantins. Mesmo num cenário de “crise” percebem-se aumentos expressivos na arrecadação de ICMS no ano de 2016, quando começou os repasses do diferencial de alíquotas na proporção legal de 40%.

Verificou-se também que, aparentemente não houve prejuízos para os Estados historicamente vendedores no *e-commerce*, como é o caso de Minas Gerais e Rio Grande do Sul.

Uma das dificuldades na elaboração deste trabalho foi o acesso a informação. Alguns Estados como o Ceará e Espírito Santo possuem informações mais organizadas e de fácil compreensão. No entanto, nos demais Estados essas informações ou não estão disponíveis ou apenas profissionais de contabilidade conseguem interpretá-las.

Contudo, o que ficou bastante claro com a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, é que os resultados esperados com sua promulgação, de fato estão se materializando. A análise dos dados de arrecadação de ICMS dos cinco Estados pesquisados evidenciam isso, uma vez que os mesmos tiveram um aumento em suas receitas de ICMS no período estudado e, outrossim observa-se que os Estados que são vendedores no *e-commerce* não demonstraram prejuízos decorrentes da referida emenda.

A parcela do ICMS DIFAL repassada em 2016 foi de 40% conforme previsão legal. No Estado do Tocantins o montante ultrapassou os R\$ 28 milhões, o que evidencia que esta emenda teve grande relevância para o incremento na receita de ICMS.

Considerando o cenário econômico nacional e dos Estados pesquisados, os dados da arrecadação demonstram a relevância da partilha do ICMS DIFAL principalmente para os Estados consumidores. Mas também para os vendedores, pois suas receitas de ICMS tiveram aumentos no período estudado.

Por fim, mesmo considerando a Emenda Constitucional 87/2015 um avanço positivo na tributação brasileira, é preciso rever as diferenças de alíquotas entre os Estados, as quais dificultam a tributação, e rever a política de incentivos fiscais. Estudos com maior abrangência deverão ser realizados a fim de identificar melhorias para o sistema tributário brasileiro e de promover maior eficiência na fiscalização, arrecadação e distribuição do ICMS entre os Estados.

REFERÊNCIAS

ABComm - Associação Brasileira de Comércio Eletrônico. E-commerce brasileiro espera faturar R\$ 59,9 bilhões em 2017. Disponível em <https://abcomm.org/noticias/e-commerce-brasileiro-espera-faturar-r-599-bilhoes-em-2017/>. Acesso em: 10 mai. 2017.

ALEGRETTI. I. A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. Dissertação de mestrado – USP / Faculdade de Direito. São Paulo. 2013.

AMARAL, F. C. T. C. **O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015**. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2016, 57 p.

BLOEMER, L. C; PICOLLI, M. A. P. A GUERRA FISCAL DO ICMS PROMOVIDA PELO *E-COMMERCE* NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: ANÁLISE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011. **Em Pauta**: Caderno de ciências humanas e sociais aplicada – Faculdade Cathedral, Boa Vista, n.1, 2013.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 jan. 2017.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional – CTN). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 20 jan. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996** (Lei Kandir). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 31 mai. 2017.

CARVALHO, I. L. A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MEIO ELETRÔNICO. **R. CEJ**, Brasília, n. 22, p. 112-118, jul./set. 2003.

E-BIT. Relatórios Webshoppers disponíveis em: <https://www.ebit.com.br/webshoppers>. Acesso em: 30 mai. 2017.

E-COMMERCE BRASIL. PESQUISA: As 30 cidades que mais movimentam o comércio eletrônico no Brasil. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/30-cidades-que-mais-movimentam-o-comercio-eletronico-brasil/>. Acesso em: 28 jul. 2017.

FABRETTI, L. C. Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

MINATO M. **Guerra fiscal: ICMS e o comércio eletrônico**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, 169 p.

PAULSEN, L; MELO, J.E.S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROSA, J. H. M. M. A tributação do ICMS no *e-commerce*. Trabalho de Conclusão de Curso. Centro Universitário Salesiano de São Paulo - U.E. de Lorena, Lorena, 2012, 58 p.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO CEARÁ – SEFAZ/CE. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br>. Acesso em: 29 mai. 2017.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESPÍRITO SANTO – SEFAZ/ES. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br>. Acesso em: 27 mai. 2017.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS – SEFAZ/MG. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/>. Acesso em: 04 jun. 2017.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL– SEFAZ/RS. Disponível em: <http://www.fazenda.rs.gov.br/inicial>. Acesso em: 28 mai. 2017.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO TOCANTINS – SEFAZ/TO. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/> Acesso em: 28 mai. 2017.

TAVARES, F. C. IVA EUROPEU, ICMS E A EC 87/2015: Histórico da tributação sobre o consumo na Europa e no Brasil e a convergência do padrão brasileiro ao modelo europeu. Trabalho de Conclusão de Curso, LLM em Direito Tributário do INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2016, 49 p.

VASCONCELOS, A. L. Análise do ICMS sobre vendas realizadas via internet: O *e-commerce* no estado da Paraíba. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2015.

VASQUES, E. D. A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrentado pela União Europeia e o estado brasileiro. In: XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, Direito Tributário e Financeiro II – Brasília, DF, 2016. p. 307 - 327.