INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES E-COMMERCE INTERESTADUAIS

[1]PAIXÃO, Marcelo

[2]NAVES Maryssol

[1] Aluno do 6º período de Direito da Faculdade de Direito de Varginha.
[2] Aluno do 6º período de Direito da Faculdade de Direito de Varginha.

Resumo: Este artigo tem por objetivo uma explanação sobre o Imposto Sobre Circulação de Bens e Serviços (ICMS). Este imposto é extremamente complexo e, sendo de competência das Unidades da Federação, possuindo no Brasil vinte e sete legislações distintas. Entretanto, suas premissas basilares encontram-se no próprio texto da Constituição Federal, sendo de observância obrigatória por parte dos Estados.

Palavras-chaves: Constituição. Imposto. ICMS.

INTRODUÇÃO

Mesmo que não o faça de maneira aprofundada, as considerações deste texto pretendem dar uma genérica visão do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação), para, afinal, tecer ponderações específicas sobre a incidência desse imposto nas operações interestaduais, efetuadas de maneira virtual (*e-commerce*).

Primeiramente, deve-se discorrer sobre algumas características do imposto, ora considerado.

1 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO ICMS

1.1 Previsão e Competência

O artigo 6º do Código Tributário Nacional ensina que a atribuição constitucional da competência tributária compreende a competência legislativa

plena. No caso dos impostos, todos têm previsão expressa no texto constitucional, sendo o ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

1.2 Não cumulatividade

O imposto em tela é não cumulativo, ou seja, deve-se compensar a cada etapa de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, o montante cobrado nas operações anteriores. É a sistemática contábil de "débito e crédito", como regra geral e constitucionalmente prevista (art. 155, § 2º, inciso II). Registre-se, ainda que, caso determinada operação seja isenta ou não tributada, na entrada, não haverá crédito para as operações seguintes e, na saída, deve-se estornar o crédito relativo às operações anteriores, com as devidas ressalvas legais (CF, art. 155, § 2º, III).

1.3 Seletividade

A Constituição permite que o ICMS seja seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços (art. 155, § 2º, III). O princípio parece privilegiar o aspecto de justiça fiscal, permitindo que quanto mais supérflua (ou menos essencial) a mercadoria, maior deve ser a sua tributação. À título de exemplo, bebidas e cigarro podem merecer uma tributação mais elevada, enquanto produtos da cesta básica podem permanecer ao abrigo até mesmo de isenção.

Infelizmente não é o que se vê na prática. A energia elétrica, por exemplo, equiparada a mercadoria para fins fiscais, embora essencial, tem tributação de ICMS acima da média das alíquotas em geral; o mesmo caso se aplica a algumas operações que envolvem combustível, tão essencial para a geração de emprego e desenvolvimento do país.

1.4 Exoneração nas Exportações

O ICMS não incide em operações que destinem qualquer mercadoria ou serviço para o exterior (CF, art. 155, § 2º, inciso X, alínea 'a'). Tal imunidade, aqui, pretende dar uma feição de extrafiscalidade ao imposto, privilegiando-se o emprego e a indústria nacionais, minimizando o custo de sua produção e tornando nossos produtos mais atraentes ao mercado externo.

Nem sempre foi assim. Até 2003, antes da Emenda Constitucional 42, apenas os produtos semielaborados destinados ao exterior estavam ao abrigo da imunidade. O dispositivo, entretanto, ampliou o espectro da não incidência, alterando a redação do inciso X, alínea 'a', do parágrafo segundo do artigo 155 da Constituição Federal, para alcançar todas as operações de circulação de mercadorias ou serviços destinados ao exterior.

1.5 Fixação de Alíquotas

Compete ao Senado Federal, através de Resolução, fixar as alíquotas interestaduais do ICMS, bem como, em relação às operações internas, poderá fixar as alíquotas máximas e mínimas desse imposto (CF, art. 155, § 2º, incisos IV e V). De modo geral, não podem as alíquotas internas ser inferiores às alíquotas interestaduais; isso se deve à necessidade de partição do imposto entre a origem e o destino. Assim, no caso das operações entre duas Unidades da Federação, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquota), deve pertencer ao Estado de destino da mercadoria ou serviço.

2 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

2.1 Considerações Iniciais

Este texto não se destina a dar ênfase às operações internas do ICMS, ou seja, aquelas que ocorrem no âmbito das próprias Unidades da Federação. Por tal razão, abster-se-á de tecer maiores considerações sobre tais operações. O que se quer verificar é a divisão do ICMS quando a mercadoria ou o serviço vai além da divisa do Estado alienante, adentrando no Estado adquirente, sobretudo quanto tal operação não for feita de modo virtual.

2.2 Alíquotas Interestaduais

Como já explanado, as alíquotas interestaduais são, em regra, menores do que as internas, cabendo, em regra, a diferença de alíquota ao Estado adquirente.

Para a maioria das mercadorias e serviços, as alíquotas interestaduais são de 12% ou 7%. O primeiro caso (12%) aplica-se às operações de ICMS com destino aos Estados do sul e sudeste, exceto Espírito Santo. Já a alíquota de 7% deve ser utilizada quando os destinos forem os Estados do norte, nordeste, centro-oeste e Espírito Santo.

Tal lógica (redução para os Estados em tese menos desenvolvidos) atende ao reclamo constitucional de reduzir as desigualdades sociais e regionais, sagrado no artigo 3º da Carta Magna, uma vez que, nesses casos, a diferença de alíquota para o Estado de destino será maior.

2.3 Operações Interestaduais Distintas

As operações ora consideradas podem ser destinadas a comerciantes ou industriais (que irão revender mercadorias, ou submete-las a nova etapa de industrialização) ou a consumidores finais (que não irão revender, mesmo que sejam comerciantes). Assim podemos dividir o destinatário em três categorias:

a) Consumidor final, contribuinte do imposto (aquisição de mercadorias para uso e consumo, ou ativo imobilizado);
b) Consumidor final, não contribuinte do imposto (pessoa física, por exemplo);
c) Revendedor ou indústria (contribuintes do imposto).

2.4 Tributação Interestadual Convencional

A partir da diferenciação entre os destinatários interestaduais, normalmente, a tributação do ICMS se dará da seguinte forma:

a) se o destinatário é consumidor final contribuinte do imposto, e adquire mercadorias para seu uso e consumo (computador para o escritório da empresa, por exemplo) ou para o seu ativo imobilizado (uma máquina que será utilizada na produção, por exemplo), embora ele seja contribuinte do imposto, para essas operações ele “se equipara” a consumidor final. Assim, embora a alíquota do ICMS seja a interestadual, ele estará obrigado a recolher para os cofres do seu Estado (o Estado em que está localizado o seu estabelecimento) o valor

da diferença entre a alíquota interna do seu Estado e a alíquota incidente na operação interestadual;

b) se o destinatário é consumidor final não contribuinte do imposto, até a Emenda Constitucional (EC) n. 87/15, aplicava-se, na origem, a alíquota interna na operação interestadual, ficando, pois, todo o ICMS no estado alienante. Porém, após a referida EC, com a redação do Convênio CONFAZ ICMS 93, a distribuição se dará da modo a seguir descrito, gradativamente entregue ao Estado de destino, cuja a responsabilidade do cumprimento da obrigação principal será sempre do estabelecimento localizado no Estado de origem: b.1) durante o exercício de 2016, 40% do diferencial de alíquota para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem; b.2) Em 2017, 60% para o destino e 40% para a origem; b.3) Em 2018, 80% para o destino e 20% para a origem; b.4) A partir de 2019 a integralidade do ICMS referente ao diferencial de alíquota pertencerá ao Estado de destino das mercadorias ou serviços;

c) no caso de a operação ser destinada a estabelecimento situado em outra Unidade da Federação, sendo este contribuinte do imposto, e as mercadorias ou serviços adquiridos serem destinados a nova etapa de comercialização ou industrialização, a situação permanece a mesma, ou seja, o destaque do ICMS, na origem, se dará por alíquota interestadual, e quando das saídas subsequentes para dentro do Estado aplicar-se-á normalmente a alíquota interna.

2.5 Tributação Interestadual *e-commerce*

Após entendidas as operações interestaduais, pergunta-se: adquirindo-se a mercadoria em outro Estado através da internet, ou mesmo por ligação telefônica, como será feito adequadamente o controle e a correção da tributação do ICMS?

Teoricamente, as regras deveriam ser as mesmas para o consumidor final que adquire remotamente mercadorias. Porém, para que o controle se torne efetivo, tanto a doutrina como a jurisprudência têm debatido a forma adequada de se efetuarem tais operações, visto que a legislação, em geral,

não prevê ou não previam suas operações com as nuances próprias de operações virtuais, sobretudo no que diz respeito ao cumprimento de obrigações acessórias.

Assim é que, em fevereiro de 2016, o STF concedeu liminar para que as empresas que operam vendas por telemarketing ou internet, fiquem responsáveis pela emissão e recolhimento antecipado da guia referente à diferença de alíquotas interna e interestadual, devendo anexa-la à nota fiscal e ao produto que está sendo enviado.

De acordo com as regras atuais, portanto, uma vez gerada a nota fiscal eletrônica, a DANFE (documento auxiliar da nota fiscal eletrônica) e a GNRE (guia nacional de tributos interestaduais), devem, obrigatoriamente, acompanhar o produto a ser enviado para o adquirente.

Por último, caso o Estado de destino faça parte do Fundo de Combate à Pobreza, deve-se recolher, em guia separada, 1% ou 2% do valor da operação em favor do referido fundo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto objeto dessas considerações, o ICMS, é extremamente complexo e, sendo de competência das Unidades da Federação, possui no Brasil vinte e sete legislações distintas. Entretanto, suas premissas basilares encontram-se no próprio texto da Constituição Federal, sendo de observância obrigatória por parte dos Estados.

É de se ressaltar, inclusive, que qualquer benefício fiscal concedido por uma Unidade da Federação à revelia de Convênio ou Lei Complementar deverá ser considerado inconstitucional e, via de regra, fomentador da famigerada “guerra fiscal”.

Com o incremento das vendas feitas através da internet, o ICMS torna-se ainda mais complexo e merecedor de cuidado quanto à análise e viabilidade de suas operações, a fim de resguardar o interesse de cada uma das partes envolvidas na cadeia de circulação de mercadorias e serviços.

Espera-se contribuir, muito longe de se esgotar o assunto com suas intrincadas ramificações, para o conhecimento desta complexa, mas imprescindível fonte de receitas derivadas dos Estados da Federação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24ª.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CÓDIGO Tributário Nacional. *Disponível em*: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. *Acesso em*: 09.nov. 2016.

CONSTITUIÇÃO da República 1988. *Disponível em*: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. *Acesso em*: 09.nov.2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.