



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



**ALÍQUOTA QUE DEVE SER APLICADA NAS VENDAS REALIZADAS DE
FORMA NÃO PRESENCIAL AO CONSUMIDOR FINAL NÃO
CONTRIBUINTE DO ICMS: Análise do RE 680.089/SE à luz da CF/88 e as
alterações da tributação do ICMS por meio da EC 87/2015¹**

Laryssa Carlyne Oliveira Pinto²

Hermínio de Albuquerque Damasceno³

Coordenador e orientador: Prof. Dr. Edival Braga ⁴

Artigo acadêmico escrito com a finalidade de analisar a alíquota que deve ser aplicada nas vendas realizadas de forma não presencial ao contribuinte do ICMS, tendo como objeto de estudo o RE 680.089/SE, que será analisado à luz da CF/88 e as alterações do ICMS, feitas por meio da EC 87/2015.

Sumário: 1. Considerações iniciais; 2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços – ICMS; 2.1. Origem; 2.2. Características; 2.3. Competência e sujeito ativo; 2.4. Sujeito passivo; 2.5. Fato gerador; 2.6. Alíquotas; 3. RE 680089/SE: Análise da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 *versus* a tributação do ICMS à luz da CF/88; 4. Emenda 87/2015 e as alterações substanciais na tributação do ICMS face aos produtos vendidos de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do imposto; 5. Considerações Finais; 6. Referências Bibliográficas.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. Estagiária de Direito no Ministério Público do Estado de Roraima. E-mail: laryssakarolyni@gmail.com

³ Acadêmico do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail:

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



Resumo: Este artigo científico tem como objeto de pesquisa a alíquota que deve ser aplicada nas vendas realizadas de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tendo como estudo de caso a análise do RE 680.089/SE à luz da CF/88, o qual expõe a tributação do ICMS face às vendas realizadas de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do imposto, afastando a tributação feita nos termos do Protocolo ICMS 21/2011 de forma a questionar a sua constitucionalidade, bem como tecerá comentários acerca das alterações na tributação do ICMS nas vendas realizadas de forma não presencial, realizadas por meio da EC n. 87/2015.

Palavras-Chaves: Alíquota. Consumidor final não contribuinte. ICMS. Tributação. Vendas realizadas de forma não presencial. EC 87/2015.

Summary: 1. Initial considerations; 2. Tax on operations related to the movement of goods and services - ICMS; 2.1. Source; 2.2. Characteristics; 2.3. Competence and active subject; 2.4 Passive subject; 2.5. Generating apparel; 2.6. Aliquots; 3. RE 680089 / SE: Analysis of the constitutionality of ICMS Protocol 21/2011 versus ICMS taxation in the light of CF-88; 4. Amendment 87/2015 and the substantial changes in ICMS taxation vis-à-vis products sold on a non-face-to-face basis to the non-taxable final consumer; 5. Final Considerations; 6. Bibliographic References.

Abstract: This scientific article has as research object the rate that should be applied in sales realized in a non-face-to-face manner to the non-taxable final consumer of the Circulation Tax on Goods and Services - ICMS, having as a case study the analysis of RE 680,089 / SE at Light of CF / 88, which exposes ICMS taxation on sales made on a non-face-to-face basis to the non-taxpayer final consumer, eliminating the taxation made under ICMS Protocol 21/2011 in order to question its constitutionality and As will comment on the changes in ICMS taxation on non-face-to-face sales, carried out through EC n. 87/2015.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



Keywords: Aliquot. Non-Contributing Final Consumer. ICMS. Taxation. Sales carried out in a non-face-to-face manner. EC n. 87/2015.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

De acordo com o Código Tributário Nacional, imposto é *“tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*.

Neste sentido, o presente artigo científico comentará acerca do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços, fazendo um breve introito sobre seu histórico e características.

Em seguida, analisar-se-á a competência de tributação do ICMS e os sujeitos envolvidos na relação jurídica de tributação do ICMS, abordando, ainda, o fato gerador do referido imposto e as alíquotas aplicáveis na sua tributação.

Ademais, será exposto o estudo de caso, tendo como objeto de análise o RE 680.089/SE, no qual será abordada a constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 e a tributação do ICMS à luz da CF/88. Por fim, comentar-se-á sobre as alterações na tributação do ICMS no caso de vendas realizadas de forma não presencial, feitas por meio da EC n. 87/2015.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



2. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

2.1. Histórico

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos entes federativos e do DF.

O antigo ICM sofreu mudanças significativas na CF/88, o qual passou a ser denominado ICMS, uma vez que incorporou os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que eram antes de competência da União.

Dessa forma, o rol de tributação do ICMS se ampliou, abrangendo agora operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, a importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo. Nesse sentido, é o que prescreve o art. 155 da Lei Maior, ao dispor que compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre:

“II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Impende ressaltar que, antes da entrada em vigor da Carta Magna, na tributação do ICMS era aplicada a mesma alíquota para todas as mercadorias. Atualmente, o art. 155, § 2º, III, da CF/88, faculta aos entes federativos e ao Distrito Federal aplicarem a alíquota de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



Assim, facilmente se nota o motivo pelo qual o Estado de São Paulo é o maior beneficiado na tributação do ICMS, uma vez que a maior parte da indústria brasileira se localiza no mencionado Estado, possibilitando, assim, uma maior arrecadação do ICMS em relação aos demais entes federativos.

2.2. Características

As características do ICMS estão dispostas no art. 155, § 2º em seus incisos, da CF/88, contudo, este artigo se limitará a comentar sobre as características inerentes ao objeto de estudo e pesquisa.

Com efeito, a Carta prevê que o ICMS:

*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 DF. (...)*

Tal característica se refere à técnica de tributação do referido imposto, uma vez que a Corte Suprema admite a incidência monofásica e, ao fazê-lo, considera a não cumulatividade do ICMS como uma técnica de tributação e não como um princípio, como é abordado por alguns doutrinadores.

(...)

*III – **Poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*

(...)

Salienta-se que a seletividade supramencionada é em relação às alíquotas, que podem ser selecionadas de acordo com o bem ou serviço que será comercializado, considerando a essencialidade do produto ou serviço oferecido.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



(...)

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 (Redação dada pela EC n. 87, de 16-4-2015).

(...)

A referida hipótese foi criada por meio da EC n. 87/2015, com o objetivo de findar a distinção entre destinatário contribuinte e não contribuinte do ICMS, passando a prevalecer na tributação do ICMS sempre a alíquota interestadual, acabando, assim, com a guerra fiscal, que havia surgido por iniciativa dos Estados consumidores.

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 (Redação dada pela EC n. 87, de 16-4-2015).

De acordo com o disposto acima, vê-se que a responsabilidade pelo recolhimento da diferença do ICMS resultante da alíquota interna e da alíquota interestadual é devida ao destinatário da mercadoria ou ao remetente da mercadoria conforme se trate de contribuinte do imposto ou não.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



Com efeito, nota-se que, com as alterações realizadas por meio da EC n. 87/2015, o legislador possibilitou uma disputa homogênea na tributação do ICMS, feita entre Estados produtores e Estados destinatários.

Entretanto, sabe-se que as alterações realizadas no plano constitucional ainda são insuficientes, considerando-se o atual cenário econômico do país devido ao fenômeno da guerra fiscal, uma vez que a maior concentração das indústrias está assentada nas metrópoles e megalópoles, a exemplo de São Paulo.

Assim, por mais que o legislador inove ao amenizar as desigualdades regionais por meio da implementação de novas técnicas de tributação do imposto, aferi-se que as desigualdades econômicas regionais causadas pela guerra fiscal são, na verdade, consequências dos incentivos maiores ou menores que os Estados dão aos comerciantes de grande escalão, ficando tal fato social alheio à competência do legislador.

2.3. Competência e sujeito ativo

O art. 155 da CF/88 prevê que a competência de instituição do ICMS é devida aos Estados e ao Distrito Federal, os quais exercerão a função de sujeito ativo da relação jurídica de tributação. Observe-o:

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

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

2.4. Sujeito passivo



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



Ainda, o art. 155 da Lei Maior determina expressamente que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes, conforme se observa *ipsis litteris*:

Art. 155. (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes (...).

O sujeito passivo do ICMS poderá ser, conforme a dicção do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96:

a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;

b) importadores de bens de qualquer natureza;

c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

d) prestadores de serviços de comunicação.

2.5. Fato gerador

A base nuclear do fato gerador é a *circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior* (art. 155, II, da CF).



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



De acordo com a CF/88, há quatro hipóteses em que incidirá o ICMS (v. inc. II do art. 155, CF). Entretanto, para a doutrina majoritária, o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador consiste apenas em três hipóteses, quais sejam:

- a) a circulação de mercadorias;
- b) a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal);
- c) a prestação de serviço de comunicação.

2.6. Alíquotas

Dispõe o texto constitucional, em relação às alíquotas:

Art. 155.

(...) §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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).⁵

Desse modo, na sistemática de recolhimento do ICMS, à luz dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 (já modificados por meio da EC n. 87/2015), passam a incidir duas alíquotas: alíquota interestadual e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de modo que o valor da arrecadação será dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Diante das novas hipóteses de tributação do ICMS, teceremos uma análise mais aprofundada, a ser abordada nos tópicos seguintes.

3. RE 680089-SE: ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011 VERSUS A TRIBUTAÇÃO DO ICMS À LUZ DA CF/88

Visando combater as desigualdades econômicas regionais e a insatisfação com o recolhimento do ICMS, os Estados das regiões Norte e Nordeste tomaram uma iniciativa econômica a fim de amenizar os efeitos da guerra fiscal, ao conseguirem a aprovação, no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), do Protocolo

⁵ Antes da entrada em vigor da EC n. 87/2015, a sistemática do ICMS se dava da seguinte forma: “Art. 155. (...) §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII – na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



ICMS 21/2011, que permite o recolhimento do ICMS pelo Estado destinatário sobre as operações interestaduais de venda de mercadoria ao consumidor final não contribuinte do imposto, realizadas de forma não presencial (internet, telemarketing ou showroom).

Entretanto, ao julgar o RE 680.089/SE, em que figurava no polo ativo da lide o Estado de Sergipe, e no polo passivo a empresa B2W – Companhia Global do Varejo, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, com o fundamento de que *“nem mesmo a lei complementar poderia dispor de forma diversa sobre tal matéria, já que o art. 155, § 2º, VII, b, da CF definiu, expressamente, a incidência da alíquota interna do ICMS nas operações interestaduais de venda de mercadoria a consumidor final não contribuinte do imposto”* (texto às Fels 06, do RE 680089-SE). Vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. 3. INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, VII, “A” E “B”, VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VENDAS REALIZADAS DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA NO ESTADO DE ORIGEM. 4. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. INCONSTITUCIONALIDADE. 5. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. 6. REPERCUSSÃO GERAL. 7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. (STF. Plenário. RE680089-SE, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgados em 17.09.2014)

Com efeito, a Corte Suprema afirmou que alterar a cobrança do ICMS para o Estado destinatário dependeria de alteração na própria Constituição, não podendo ser feito por Protocolo do Confaz, à medida que a Lei Maior determina que a regra é que a cobrança do mencionado imposto seja devida ao Estado remetente da mercadoria, por meio da aplicação da alíquota interna.

Diante da declaração de inconstitucionalidade e inconformados com a situação, os Estados consumidores conseguiram aprovar a EC n. 87/2015, que altera as regras já comentadas nos tópicos anteriores deste artigo.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



4. EMENDA 87/2015 E AS ALTERAÇÕES SUBSTANCIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS FACE AOS PRODUTOS VENDIDOS DE FORMA NÃO PRESENCIAL

Com a aprovação da EC n. 87/15, houve significativas mudanças no que se refere à tributação do ICMS, de forma que as novas disposições alteraram substancialmente o texto da CF/88, refletindo, ademais, na legislação federal (Lei Complementar nº 87, de 1996 – Lei Kandir) e nas legislações estaduais e distrital.

Assim, far-se-á um paralelo entre o que continua em vigor e o que foi modificado na Lei Maior em relação à tributação do ICMS nos casos de vendas realizadas de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do imposto. Vejamos:

QUADRO 1: REGRAS PREVISTAS ORIGINARIAMENTE PELA CF/88

Situação	Alíquotas aplicáveis	Quem fica com o ICMS obtido
1) quando a pessoa tiver adquirido o produto/serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual. O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual
2) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS.	Só uma: a interna do Estado de origem.	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interna do Estado vendedor e o valor fica todo com ele.
3) quando o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido.	Só uma: interestadual.	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interestadual, mas o valor



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



		ficará todo com o Estado de origem.
--	--	-------------------------------------

Analizando o Quadro 1, nota-se que até então a tributação do ICMS era mais favorável aos Estados remetentes, uma vez que a Lei Maior previa em duas hipóteses (v. Quadro 1, hipóteses 2 e 3) que o recolhimento do ICMS era devido apenas ao Estado de origem do produto comercializado, ensejando, assim, uma disputa de forma não igualitária entre os Estados produtores e consumidores, causando o aumento da desigualdade econômica regional.

Com a entrada em vigor das novas regras de tributação do ICMS, a totalidade do recolhimento do imposto incidente sobre o comércio eletrônico deixará de ser recolhido em sua totalidade aos Estados de origem e passará, de forma gradual, a ser destinado também ao Estado de destino das mercadorias, conforme a dicção das novas regras previstas na EC n. 87/2015. Vejamos:

**QUADRO 2: REGRAS EXISTENTES NA CF/88 APÓS A ENTRADA EM
VIGOR DA EC 87/2015**

Situação	Alíquotas aplicáveis	Quem fica com o ICMS
1) quando a pessoa tiver adquirido o produto/serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. * O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual. * O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Observação: o adquirente (destinatário) do produto ou serviço é quem deverá fazer o recolhimento do imposto correspondente à



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



		diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
2) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. * O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual. * O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Vale ressaltar, no entanto, que, até 2019, o Estado de destino irá dividir esse valor como Estado de origem em uma tabela de transição prevista no art. 99 do ADCT. Obs.: o remetente do produto ou serviço é quem deverá fazer o recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
3) quando o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido.	Interestadual	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interestadual, mas o valor ficará todo com o Estado de origem.

De acordo com o Quadro 2, que ilustra as alterações feitas por meio da EC n. 87/2015, nota-se que o recolhimento do ICMS nas operações de vendas de mercadorias de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte começa a tomar um plano de fundo igualitário, uma vez que a cobrança do ICMS passa a ser devida tanto ao Estado de origem quanto ao Estado de destino da mercadoria, conforme se demonstra nas hipóteses acima mencionadas.

Porém, é importante ressaltar que o ICMS continua possuindo a sua maior carga nos Estados remetentes, pois a Carta Magna prevê que nas três hipóteses acima



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



abordadas o Estado de origem da mercadoria sempre terá direito ao recolhimento do ICMS, ao passo que a hipótese de recolhimento do ICMS a ser realizado pelo Estado de destino se deu de forma excepcional, por meio da aprovação de Emenda Constitucional.

Faz-se necessário lembrar que, no tocante aos contribuintes, o ICMS os divide relativamente ao bem, mercadoria ou serviço que adquirem ou comercializam, em contribuintes normais, contribuintes consumidor final e consumidores finais não contribuintes do imposto. Os dois primeiros, na prática, correspondem a pessoas de mesma natureza, recebendo essa classificação apenas em razão, repita-se, do bem, mercadoria ou serviço comercializado e da destinação desses no que se refere ao adquirente/tomador.

Antes da EC n. 87/15, o ICMS a ser recolhido a cada Estado, bem como o seu montante, era determinado pela natureza do adquirente: contribuinte normal, contribuinte consumidor final ou consumidor final não contribuinte.

Por outro lado, quanto aos bens, mercadorias e serviços destinados a contribuintes consumidor final do imposto e a consumidor final não contribuinte, a antiga sistemática previa regras distintas para cada um deles.

Com a entrada em vigor da EC n. 87/15, 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.

Entretanto, o art. 99 do ADCT da CF/88, acrescentado pela EC nº 87/15, flexibiliza as normas previstas no art. 155 e sua nova redação da Lei Maior, de modo que o Estado de destino passará a obter um recolhimento do ICMS de forma progressiva até o ano de 2019. Tal flexibilização tem o objetivo de fornecer uma disputa isonômica entre o Estado remetente e o Estado destinatário da mercadoria. Observe:



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



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.

Impende ressaltar que a regra do art. 99 do ADCT é restrita às operações realizadas com consumidor final não contribuinte do imposto. Assim, a regra prevista para as operações e prestações realizadas com consumidor final contribuinte do imposto permanece inalterada.

Assim, a regra de transição contida no art. 99 do ADCT foi necessária para que os Estados de origem não saíssem prejudicados quanto à perda de arrecadação do ICMS



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



num curto lapso temporal. Do mesmo modo, os Estados de destino não teriam que esperar tanto para terem os tão sonhados recursos oriundos dessas operações e prestações.

Contudo, ainda que os Estados destinatários aumentem gradualmente o quantum de arrecadação do imposto, nota-se que a sistemática do recolhimento do ICMS continuará favorável ao Estado de origem da mercadoria, uma vez que as regras previstas no art. 155 da Carta Magna autorizam em todas as hipóteses o recolhimento do ICMS pelo Estado de origem, ao passo que o recolhimento do ICMS ao Estado destinatário se dá apenas de forma excepcional, o que ainda configura uma disputa heterogênea.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, nota-se que, apesar das alterações realizadas por meio da EC n. 87/2015, o recolhimento do ICMS continua, em regra, ao Estado de origem da mercadoria, favorecendo, assim, os Estados remetentes dos bens e serviços comercializados, de tal forma que as novas regras dispostas no art. 155 da CF/88 dar-se-ão apenas em caráter excepcional.

Ademais, aferiu-se que as novas disposições mandamentais são flexibilizadas por meio da inclusão no art. 99 do ADCT, também acrescentado por meio da EC n. 87/15, a qual estabelece o recolhimento do ICMS de forma progressiva ao Estado de Destino até o ano de 2019, com o objetivo de tornar a tributação do ICMS um processo mais igualitário para os Estados consumidores.

Contudo, nota-se que, apesar das novas mudanças, o ICMS continua a ser tributado em favor do Estado remetente, se levada em conta a lógica econômico-financeira do nosso país, uma vez que a maior concentração do mencionado imposto se localiza nas grandes metrópoles.

Portanto, uma alternativa viável para que se estabelecesse uma tributação do ICMS de forma mais igualitária seria a aprovação de um convênio visando pactuar a



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO



tributação do ICMS de forma paritária, na hipótese de venda de mercadorias de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do imposto, tendo em vista que a realidade fática do nosso país leva a crer que as vendas de mercadorias e serviços nessa hipótese se operam com mais rapidez e facilidade em relação às vendas realizadas de forma física, do que se denota que a maior parte das empresas existentes e em funcionamento regular no país detém um ambiente virtual de comercialização.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIMENTI. Ricardo Cunha. Direito Tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 02 fev 2017.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 02 fev 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 680.089/SE. Recurso Extraordinário**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>>. Acesso em: 02 fev 2017.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**



BRASIL. LEI Nº. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 fev. 2017.

Comentários à nova EC 87/2015 (ICMS do comércio eletrônico). Disponível em: <
<http://www.dizerodireito.com.br/2015/04/comentarios-nova-ec-872015-icms-do.html>>.
Acesso em: 02 fev. 2017.