

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas a refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributário: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

PEQUENAS EMPRESAS, ICMS E COMÉRCIO ELETRÔNICO: A REGULAÇÃO INCONSTITUCIONAL DO CONFAZ.

PEQUEÑA EMPRESA, ICMS Y COMERCIO ELECTRÓNICO: LA REGULACIÓN INCONSTITUCIONAL DEL CONFAZ.

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes
Ana Laura Javaroni Patton**

Resumo

Imersos em uma concepção crítica do mundo jurídico e tendo como ponto de partida a revolução nas relações comerciais engendradas pela Internet, o escopo do presente trabalho recai no confronto entre o tratamento jurídico favorecido dispensado às micro e pequenas empresas e a nova sistemática do ICMS incidente sobre operações interestaduais a elas impostas pela Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015, com vistas a perquirir se há compatibilidade entre esses dois extratos normativos.

Palavras-chave: Comércio eletrônico, Icms, Operações interestaduais, Pequenas empresas, Convênio icms 93/2015, Método crítico

Abstract/Resumen/Résumé

Inmersos en una concepción crítica del mundo jurídico y partiendo de la revolución en las relaciones comerciales promovida gracias a la internet, el presente trabajo aborda el confronto entre el tratamiento jurídico favorable dispensado a la micro y pequeña empresa y la nueva sistemática del ICMS que incide sobre operaciones interestaduais, impuesta por Cláusula 9 del Convenio ICMS 93/2015, con el objetivo de investigar si hay compatibilidad entre estos dos extractos normativos.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Comercio electrónico, Icms, Operaciones interestaduais, Pequeñas empresas, Convenio icms 93/2015, Método crítico

INTRODUÇÃO

Nosso marco teórico é de método crítico como desdobramento do caminho iniciado por Horkheimer no artigo *Teoria Tradicional e Teoria Crítica* de 1937 (HORKHEIMER, 1975, p. 125-162). Postulamos, pois, uma análise das prescrições jurídicas em relação às empresas de pequeno porte em oposição àquela empreendida por uma teoria tradicional ou de mera reprodução.

A proposta investigativa não adota passivamente os postulados fixados até então para essa temática. Nos dizeres de Boaventura de Souza Santos, uma teoria crítica é aquela que “[...] não reduz a ‘realidade’ ao que existe” (SANTOS, 1999, p. 197), não se limita a reproduzir o que está posto, está disposta a analisar com o fim de reformar aquilo que se apresenta superficialmente ao olhar.

Logo, nosso principal objetivo é erigir todo um conjunto de possibilidades de mudança, impulsionados pela curiosidade, mas sobretudo pela angústia, pela inquietação e pelo estranhamento em relação a uma determinada estrutura, estado ou ocorrência. Aqui, nosso foco é preciso: o desequilíbrio jurídico entre as empresas em razão do seu porte econômico. Para investigar com o fim de transformar o direito posto, analisamos criticamente as relações de dominância entre pequenas e grandes empresas e o papel exercido pelo Estado nesse contexto.

A desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico não é algo insignificante ou colateral na nossa estrutura social; e a relação de subserviência das pequenas em relação às grandes possui, não só o aval, mas sobretudo o reforço do aparato estatal, inclusive e principalmente por meio da sua função legiferante. Todavia, apesar desse desequilíbrio e submissão permearem o sistema jurídico como um todo e influenciarem cada uma das suas prescrições em particular, esse contexto não é amiúde percebido sequer pelos próprios subjugados. Por isso a relevância ou mesmo a indispensabilidade de um olhar crítico com foco acurado para desvelar essas relações, examiná-las e, assim, possibilitar reformas.

Nossa investigação é fundamentalmente antipositivista ou zetética. Apesar de reconhecermos o caráter interno, ao ordenamento jurídico, da proteção dos pequenos empreendimentos – afinal, é expressa a previsão constitucional de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte –, estamos seguros ao afirmar que essa suposta proeminência normativa não se projeta efetivamente sobre a ordem inferior por razões externas ao sistema jurídico.

É sob esse olhar crítico que assentamos a presente análise acerca da constitucionalidade, ou não, da sistemática de ICMS sobre operações interestaduais imposta pela Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015 às micro e pequenas empresas (Meps), uma vez que esse novo regramento, editado supostamente sob o amparo da Emenda Constitucional 87/15, aumentou substancialmente, nas operações interestaduais, os encargos das empresas optantes ao Simples Nacional – sistema especial de tributação para as Mpes. Como resultado, provocou o encerramento das atividades de uma relevante parcela das pequenas empresas que operam no comércio eletrônico, fato que justifica o estudo ora empreendido e demonstra a sua relevância.

1 TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E PEQUENA EMPRESAS

A nossa Constituição consagra o tratamento favorecido às pequenas empresas como um dos pilares da ordem econômica (art. 170, IX, CF) (BRASIL, 1988). Todavia, tal princípio não é uma prescrição isolada no texto constitucional, posto que a Constituição Brasileira é a mais prolífera em dispositivos que disciplinam o tema, os quais formam um subsistema jurídico.

O citado art. 170, IX, estabelece o “[...] tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” como um dos princípios da Ordem Econômica (BRASIL, 1988). A redação desse dispositivo foi reformada pela Emenda Constitucional nº 6/95 para lhe conferir maior amplitude subjetiva, pois originariamente só as pequenas empresas de capital nacional eram destinatárias do favorecimento (BRASIL, 1995). Ao elevar o tratamento favorecido à condição de princípio, o Constituinte determinou que a ordem jurídica no geral e cada uma das suas prescrições em particular operem neste sentido, ou seja, que efetivamente favoreçam – ou, ao menos, que não prejudiquem – as empresas pequenas em relação àquelas de maior porte. Assim, devem ser consideradas inconstitucionais todas as disposições normativas que, direta ou indiretamente, prejudiquem as empresas de menor porte e deve-se, diante da polissemia do texto legal, adotar a interpretação mais benéfica.

O art. 179, orientado pelo preceito do art. 170, da Constituição, determina à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios dispensar

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, 1988).

Desse dispositivo, podemos identificar diversas características do tratamento favorecido. Deve ser universal, gradativo, vantajoso e alternativo. É universal por duas razões. Primeira, o dever de estabelecer um tratamento diferenciado não é exclusivo de qualquer dos Entes Políticos. Pelo contrário. É dirigido a cada um dos membros da federação e, portanto, a todas às Casas Legislativas (Senado, Câmara dos Deputados, Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores). Segunda, as medidas favorecidas não são exclusivas de ramo jurídico específico. Não podem ser limitadas ao âmbito tributário, por exemplo. É gradativo, uma vez que as diferenças, em relação ao regime jurídico geral, devem ser reduzidas à medida que a empresa aumenta de porte. Deverá haver, no mínimo, dois regimes diferenciados: um para as microempresas, outro para as empresas de pequeno porte; e aquelas merecerão incentivos ainda mais intensos¹. É vantajoso, pois a diferenciação de regime deve representar um efetivo ganho para as Mpes, seja em razão da interpretação conjunta com o preceito estabelecido no art. 170, inciso IX, da Lei Maior, seja por causa do caráter incentivador que a diferença de tratamento deve objetivar. Por fim, a índole alternativa do regime consiste na possibilidade de ser estabelecido por diversas medidas igualmente legítimas para garantir o favorecimento, as quais podem ser adotadas em conjunto ou isoladamente em relação a cada um dos campos obrigacionais. Em razão da sua expressa previsão, as principais são: a eliminação; a redução; e a simplificação de obrigações.

A despeito da precisa e contundente mensagem constitucional de 1988, as pessoas políticas não a atenderam a contento, sobretudo os Municípios – a maioria das Câmaras de Vereadores ficou inerte. Além disso, não havia uniformidade jurídica na produção normativa dos demais Entes Federativos. Nem sequer o conceito de micro e pequena empresa foi padronizado. Com a finalidade de corrigir essas distorções, foram introduzidos mais dispositivos no Texto Excelso. A Emenda Constitucional nº 42/03 inseriu mais uma alínea e um parágrafo no art. 146 que trata da competência da lei complementar em matéria tributária. Assim, determinou-se que, por meio desse tipo legal, a União definisse o tratamento jurídico dispensado às pequenas empresas e possibilitou-se a instituição de um regime único de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais (BRASIL 2003). A mesma Emenda introduziu ainda o art. 94, no ADCT, que determina o cessar do vigor dos regimes especiais para pequenas empresas estabelecidos por cada uma das pessoas políticas, assim que entrasse

¹ No mesmo sentido: KARKACHE, 2009, pág. 106.

em vigência o regime único (BRASIL, 2003). Foi a Lei Complementar nº 123/06, que se incumbiu de criar, não só o referido regime de arrecadação de tributos, como também estabeleceu o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte” até hoje em vigor, apesar de já ter sido modificado diversas vezes desde então (BRASIL, 2006).

Por fim, a Emenda Constitucional nº 47/05 alterou a redação do § 9º, art. 195, para aumentar o rol de critérios que autorizam a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo das contribuições à seguridade social devidas pelos empregadores (BRASIL, 2005). Um desses critérios é o porte da empresa. Apesar de não estar estabelecida, no citado dispositivo, a orientação para o legislador variar o critério quantitativo, estamos seguros ao afirmar, com base no primado do favorecimento às pequenas empresas, que a menor quantificação não pode ser dirigida aos grandes conglomerados.

A profusão de dispositivos constitucionais sobre pequena empresa – algo único no mundo – demonstra a relevância que o tema assumiu no Brasil; e as razões para tal são várias. Em primeiro lugar, corresponde a uma medida de concretização do postulado da igualdade, que exige a diferenciação jurídica na medida das diferenças relevantes entre os destinatários das leis. Dos mais divulgados, como custos de cumprimento das obrigações legais, juros mais elevados na obtenção de empréstimos e carência de informações e tecnologia, até os menos conhecidos, como o aumento da violência urbana, são inúmeros os fatores que prejudicam mais gravemente as pequenas empresas em relação aos empreendimentos de maior porte econômico, o que exige uma postura ativa do Estado para equilibrar, por meio de medidas jurídicas, uma condição desbalanceada.

Todavia, o tratamento favorecido não tem exclusivamente esse propósito. Não visa apenas a proteger o mais fraco. Seus escopos são bem mais auspiciosos e estão assentados nos principais pilares da nossa ordem jurídica: promover o crescimento econômico e distribuir seus ganhos de forma mais equilibrada.

Sob o primeiro aspecto, o incentivo às pequenas empresas contribui para o aumento do número de agentes econômicos nos mercados e, assim, para aproximar a sua configuração real do modelo ideal de concorrência perfeita, em que nenhum dos atores é capaz de influenciar o preço e a quantidade do ponto de equilíbrio de máxima eficiência. Produzir mais e melhor é essencial para o desenvolvimento econômico de uma nação – preceito este estampado inúmeras vezes no nosso Texto Excelso – e fomentar pequenas iniciativas é um dos principais mecanismos para garantir tal intento.

Ademais, são as pequenas empresas que mais empregam no País e repartem com seus trabalhadores um percentual maior da renda que criam. Segundo dados divulgados pelo SEBRAE, elas são responsáveis por 27% do PIB, 40% dos salários e 57% do número de empregos formais no Brasil (SEBRAE MATOGROSSO, [2016]). Desse modo, contribuem para a melhor distribuição da riqueza produzida e para a concretização dos direitos sociais consagrados no nosso Diploma Súpero. Afinal, são responsáveis pela absorção de larga parcela de mão-de-obra, tanto por meio do aumento do número de empregos, quanto mediante a oportunidade conferida aos pequenos empresários – amiúde, provindos das fileiras operárias –, que disponibilizam aos seus empreendimentos não apenas o seu parco capital, mas sobretudo suas horas de labor, em rotinas de esforço físico e mental, não raras vezes, bem superiores àquelas cumpridas pelos seus próprios empregados.

Impulsionar as pequenas empresas é diretamente contribuir para a consagração do direito ao trabalho, no seu sentido lato, que abarca o emprego, onde está presente o vínculo de subordinação, mas também o da ocupação autônoma. E aquele que trabalha amplia suas condições de se auto prover. De forma indireta, mas igualmente relevante, outros tantos direitos sociais, como saúde, educação, cultura, alimentação e moradia também são atendidos pelo tratamento favorecido.

Foram essas as razões que levaram o Constituinte de 1988 a elevar a preocupação com as pequenas empresas ao cume do nosso ordenamento e consolidou a primeira iniciativa nacional dessa natureza: o Estatuto das Microempresas de 1984.

Apesar de o nosso País ser aquele que possui o favorecimento mais detalhado no texto constitucional, podemos afirmar com segurança que estamos longe de corresponder à nação que possui as medidas mais avançadas nesse campo. As razões para tal são muitas, mas, para o escopo deste artigo, merecem ser destacadas duas: (i) a imensa proliferação de fontes geradoras de normas jurídicas e (ii) a insensibilidade dos poderes públicos.

O escalonamento político do País em três esferas – federal, estadual e municipal – resultou uma imensa gama de fontes produtoras de normas jurídicas em campos sensíveis para o funcionamento dos pequenos negócios. Na seara tributária, capaz de ferir vigorosamente as atividades empresariais, tanto a União, quanto os vinte e seis Estados mais o Distrito Federal, e mais de cinco mil e quinhentos municípios possuem poder para transferir parcelas da riqueza privada para os cofres públicos. No âmbito das regras de direito administrativo, o problema se multiplica em face da não submissão ao princípio da reserva legal. Enquanto, na

União, só o Congresso Nacional pode criar obrigações tributárias, o mesmo não pode ser dito em relação a obrigações administrativas, que podem ser instituídas por múltiplos órgãos do Executivo. Se a complexidade das obrigações tributárias é enorme, é exponencialmente maior a complexidade das imposições de cunho administrativo.

Esse problema se amplia em razão da insensibilidade dos poderes públicos (tanto o Executivo, quanto o Legislativo e o Judiciário) com a situação das pequenas empresas. Isso porque os regimes jurídicos criados por lei, sobretudo os tributários, são elaborados com o foco no funcionamento das grandes empresas, tornando os regimes gerais um mar de incomparável complexidade na tentativa de disciplinar com acuidade as operações dos grupos econômicos de larga envergadura.

Para proteger as pequenas empresas, são criados regimes diferenciados, os quais são tratados, na aplicação da lei pelo Executivo e na interpretação jurídica pelo Judiciário, como regras especiais e, desse modo, submetem-se às idiosincrasias próprias das regras de exceção, como a interpretação restritiva e o estabelecimento de condições onerosas para ingresso nesses regimes específicos. Essas condições frequentemente criam ônus só suportados pelas pequenas empresas (como estarem rigorosamente em dia com as suas obrigações tributárias) e até com total violação a preceitos constitucionais, como a proibição do aproveitamento de créditos no caso do IPI e a limitação no caso ICMS, apesar da expressa previsão constitucional da não-cumulatividade para ambos os impostos.

A Lei Complementar nº 123/06 insere-se neste contexto. Tal diploma instituiu o Estatuto Nacional para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, nele contido o Simples Nacional – um regime único de arrecadação de até oito tributos: seis federais (imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, contribuição ao programa de integração social – PIS, Contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, Contribuição Previdenciária Patronal – CPP e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), um estadual (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS) e um municipal (Imposto sobre Serviços – ISS) (BRASIL, 2006).

Por meio de um único pagamento mensal, apurado pela aplicação de um percentual sobre a receita da atividade, as obrigações relativas a esses tributos são extintas. Tal medida possui a aparência de favorecer os pequenos. Primeiramente, por representar uma simplificação em relação às regras de cada uma das exações abarcadas. Em segundo lugar,

por, possivelmente, representar um valor inferior ao que seria suportado caso fossem apurados cada um dos tributos individualmente. No entanto, um olhar mais acurado nos leva à direção oposta em inúmeras situações, como no caso que será aqui analisado da tributação pelo ICMS nas vendas interestaduais pela Internet.

Por uma série de vicissitudes, o Simples Nacional, aparentemente um oásis normativo num ambiente inóspito, pode não ser suficientemente acolhedor.

2 A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Feitas as necessárias digressões a respeito do tratamento favorecido dispensado às empresas de menor porte no horizonte das obrigações, faz-se mister realizar uma aproximação com o conceito de Internet, a qual, por meio de sua abertura comercial, possibilitou a formação de uma plataforma virtual de cunho mercantil suscetível de ser utilizada pelas pequenas unidades produtivas.

André Ramos Tavares bem esclarece, sinteticamente, o conceito de Internet: “[...] pode-se afirmar que esta, do ponto de vista técnico, corresponde à interligação real de computadores de todo mundo através da utilização de padrões comuns de transmissão de dados” (TAVARES, 2012, p. 396). Por sua vez, o Ministro das Comunicações baixou a Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995, que assim prescreve “[...] designa o conjunto de redes, ou meio de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o ‘*software*’ e os dados contidos nestes computadores” (DE MELO, 2001, p. 237).

Enquanto nova realidade tecnológica que alterou a dinâmica do tecido social, um fato mais que certo é o encurtamento das distâncias promovido por essa rede mundial de computadores, criando assim um mercado antes inexistente: a virtualização de operações mercantis outrora só realizáveis em meio presencial, implicando assim na dissipação das linhas fronteiriças para a realização de compra e venda entre pessoas situadas em locais totalmente distintos. Daí porque é possível afirmar que a Internet engendrou grandes avanços no modo de circulação de bens, à medida que permitiu o desenvolvimento vertiginoso do comércio eletrônico (em inglês, *e-commerce*), consistente nas operações mercantis, mormente de compra e venda de produtos, por intermédio de meios eletrônicos.

De certo, na ausência de mensuração oficial, podemos citar a 33ª edição do Webshoppers, relatório disponibilizado pela E-bit/Buscapé Company, segundo o qual, no

Brasil, há anos, a taxa de crescimento do comércio eletrônico supera a do varejo, tendo fechado o ano de 2015 com um faturamento de R\$ 41,3 bilhões (E-BIT; BUSCAPÉ COMPANY, 2016). É justamente nesse contexto de pujança do *e-commerce* que se infere a relevância e a atualidade da problemática envolvendo a tributação dessas operações mercantis via Internet, particularmente sob o aspecto dos pequenos negócios, conforme salienta Daniela de Andrade Braghetta:

Com o advento da Internet, pequenas e médias empresas tiveram acesso à tecnologia infinitamente mais barata, possibilitando, assim, a comunicação e integração eletrônica com outras empresas, com a consequente praticidade de oferecer produtos para o consumidor final num tipo de operação denominada *business to consumer* (BRAGHETTA, 2003, p. 195).

Realmente, conforme informação prestada ao jornal *Folha de São Paulo* pelo presidente do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), Guilherme Afif Domingos, 70% das empresas de *e-commerce* do país são optantes do Simples, ainda que equivalha a 20% do faturamento do setor (FREITAS, 2016).

Como bússola norteadora para qualquer pesquisa que tome por objeto o ICMS, iremos agora empreender esforços para demarcar o campo da competência impositiva do aludido imposto, dando especial enfoque à hipótese que mais de perto interessa ao estudo: as circulações de mercadorias impulsionadas por meio virtual.

De proêmio, cumpre trazer a registo o artigo 155, inciso II, do Diploma Súpero, eis que ele traz consigo as previsões de incidência do ICMS:

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;
[...] (BRASIL, 1998).

Conforme se depreende da norma constitucional acima transcrita, extrai-se que o ICMS abriga sob a sua legenda a concentração de vários impostos díspares entre si. Todavia, aqui tomaremos como objeto de nossa atenção aquele imposto cujo antecedente tem como núcleo material as operações mercantis, porquanto é em seu suposto normativo que se desenham as operações de compra e venda de mercadorias no campo da facticidade jurídica.

Assim sendo, a Carta da República, no que toca ao ICMS sobre operações mercantis, foi suficientemente clara, ao dispor em seu art. 155, II, que compete aos Estados e ao Distrito Federal “[...] instituir impostos [...] sobre [...] operações relativas à circulação de mercadorias [...] ainda que as operações se iniciem no exterior” (BRASIL, 1998).

Desbravando, portanto, a materialidade do mencionado imposto, percebe-se que o legislador constitucional empregou uma expressão composta de três elementos fundamentais que se interligam para a sua configuração: *operação + circulação + mercadoria*. Com isso, em primeiro lugar, é preciso assinalar que o ICMS não tributa mercadorias, mas sim as operações, enquanto negócios jurídicos que promovam a circulação, ou seja, a transmissão de titularidade dos bens. Essa circulação é necessariamente jurídica, pressupondo, pois, a “[...] transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade do bem” (CARRAZZA, 2009, p. 38). E, como última nota característica, mercadoria é o bem posto em comércio, ou seja, sujeito a mercancia.

De posse dessas considerações, não há dúvidas de que as operações de compra e venda de mercadorias celebradas por intermédio da rede de computadores enquadram-se naqueles “[...] fatos sociais que, apesar de sua roupagem moderna, em essência já se encontram regulados pelo ordenamento jurídico [...]” (TAVARES, 2012, p. 397), já que presentes os três elementos necessários para a incidência do ICMS (operação, circulação e mercadoria)².

Nas próximas linhas, insta examinar o regime jurídico-constitucional em relação ao ICMS incidente sobre as transações interestaduais de mercadorias adquiridas de forma não presencial por destinatário não contribuinte.

Assim sendo, verifica-se que a sistemática constitucional anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015 trazia consigo, de forma detalhada, a convivência entre dois regimes de incidência de ICMS nas operações de compra e venda de mercadorias que ultrapassassem as divisas dos Estados e do Distrito Federal (antiga redação do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII) (BRASIL, 1988).

Caso o adquirente da mercadoria, localizado em outra unidade federativa, fosse contribuinte do ICMS (*e.g.* um comerciante), deveria ocorrer uma partilha arrecadatória entre os entes políticos internos envolvidos, ou seja, entre o Estado de origem (o qual caberia o ICMS calculado sob a alíquota interestadual) e o Estado de destino (que receberia a sua parcela de ICMS relativa à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual). Entretanto,

² Cumpre ressaltar que não pretendemos adentrar aqui em discussões a respeito se os bens incorpóreos objetos do comércio eletrônico indireto devem se enquadrar, ou não, no conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, mormente pelo fato de que o alcance do conceito de mercadoria sobre tais bens imateriais já se quedou arrefecido pelo STF ao decidir sobre a tributação pelo ICMS das operações com *software* (RE nº 176.626-3/SP - DJU de 11.12.98).

se o destinatário da mercadoria da operação entre os entes federados não fosse contribuinte do ICMS (uma pessoa física, por exemplo), o imposto caberia integralmente ao Estado de origem da mercadoria, calculado por meio de sua alíquota interna (BRASIL, 1988).

Como se pode perceber, anteriormente à vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015, em se tratando de hipótese de operação interestadual com não contribuinte do ICMS, toda a arrecadação do imposto ficava com o Estado do vendedor (de origem). É em razão disso que o crescente aumento da venda interestadual de produtos pela Internet tornou-se o mais novo capítulo da odisséica batalha travada por nossos entes federativos pelo quinhão tributário. O uso da internet impulsionou a venda remota, que elimina o intermediário varejista local e subtrai a parcela do imposto destinada ao Estado de destino. Essa crescente modificação do mercado, advinda da alteração do padrão tecnológico, fez com que os Estados do comprador, diante da redução das suas receitas tributárias, passassem a requerer uma parcela do imposto incidente sobre essas transações comerciais eletrônicas. É a origem da “guerra fiscal” eletrônica, enquanto reflexo de “[...] uma tendência das economias de mercado na globalizada modernidade líquida” (MUZZI FILHO; BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 51).

Alia-se a essa questão, mais um fato: a maior parte das grandes empresas varejistas e inclusive das lojas de menor porte estão concentradas no Sul e Sudeste, o que acarretou significativo deslocamento da arrecadação do ICMS para os Estados das regiões mais abastadas do País em desfavor das regiões mais pobres (Norte, Nordeste e Centro-Oeste).

Aliás, não é por outro motivo que, para evitar esses tipos de embates entre os entes federativos, o legislador constituinte, no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Lei Maior, conferiu ao veículo complementar a atribuição de “[...] regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL, 1998). Por sua vez, é aplicada a Lei Complementar nº 24/75, que, em seus artigos 1º e 2º, condiciona a concessão de incentivos fiscais à previa celebração de convênio por deliberação conjunta e unânime dos Estados e do Distrito Federal (BRASIL, 1975).

Nada obstante, esse sistema consensual, preconizado para preservar o Pacto Federativo, não tem sido respeitado pelos Estados. A sua grande maioria concede unilateralmente incentivos fiscais de ICMS, sob as mais variadas roupagens, com o intuito de atrair empresas privadas e investimentos econômicos.

Outrossim, buscando estancar a sangria das suas receitas ocasionada pela aplicação do princípio da origem nas operações mercantis virtuais, alguns entes federativos, predominantemente destinatários de aquisições *on line*, instituíram, nas operações interestaduais não presenciais com consumidor não contribuinte, reponsabilidade tributária sobre o estabelecimento remetente, na qualidade de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada de destino. É o Protocolo ICMS nº 21, de 01 de abril de 2011 (CONFAZ, 2011).

Entretanto, ao criar uma nova regra-matriz de incidência do imposto sobre um novo contribuinte relativamente a tributo antes não existente, sob uma roupagem de regime jurídico de substituição tributária, mas prescindindo de acordo firmado com outros entes da Federação, o Protocolo ICMS nº 21 entrou em pleno descompasso com a sistemática constitucional - prévia ao advento Emenda Constitucional nº 87/20015 - do ICMS incidente na aquisição de produtos por meio não presencial a consumidor final não contribuinte (ARAUJO, 2011). Daí porque a nossa Corta Suprema proclamou a inconstitucionalidade do aludido Protocolo, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.628 (BRASIL, 2014a) e 4.713 (BRASIL, 2014b), de Relatoria do Ministro Luiz Fux.

Portanto, com a finalidade de restabelecer o mesmo padrão de partilha do ICMS entre as Unidades Federativas, que havia sido consideravelmente alterado em razão do avanço das vendas pela internet, a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou a sistemática do ICMS nas operações interestaduais, ao passo que determinou o rateio do ICMS entre o Estado de origem e o de destino independentemente da natureza do adquirente. O critério subjetivo de o destinatário se qualificar ou não como contribuinte passou a ser empregado apenas para fins de definir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e não mais para a sua quantificação e partilha. Vejamos a nova dicção do texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

[...] (BRASIL, 1988).

E, no embalo das alterações trazidas pela emenda Constitucional nº 87/15, foi publicado o Convênio ICMS 93/15, que trouxe os critérios a serem observados pelo remetente da mercadoria, nas operações com consumidor final não contribuinte, na partilha do ICMS entre os Estados de origem e de destino. Nada obstante, em sua Cláusula 9ª, estabeleceu que o Convênio aplica-se também às empresas optantes do Simples Nacional no que se refere ao ICMS devido à unidade federada de destino (CONFAZ, 2015).

3 AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E A NOVA FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS: EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E CONVÊNIO ICMS 93/2015

Ainda que de revista, feitos os esclarecimentos da base teórica necessária para o desenvolvimento deste estudo, podemos, enfim, enfrentar a dúvida central que o trabalho se propôs a responder. A aplicação do novo regime de ICMS incidente sobre operações mercantis interestaduais às pequenas lojas pela Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015 é compatível com o tratamento favorecido dispensado às micro e pequena empresas?

Como pensamos ter deixado claro, o princípio do tratamento favorecido governa, por completo, o percurso de positivação do direito referente às questões envolvendo as micro e pequenas empresas, razão pela qual, conforme aduz Carrazza, as normas tributárias necessitam ser editadas, interpretadas e aplicadas de tal modo a garantir que as unidades produtivas menores “[...] sofram um mínimo de tributação e suportem o menor número possível de deveres instrumentais tributários” (CARRAZZA 2009, p. 301), subjugando-se, portanto, a esse preceito, “[...] todos os agentes públicos, legisladores, autoridades judiciárias, de todas as pessoas políticas” (KARKACHE, 2009, p. 105).

Todavia, na contramão de todo esse subsistema protetivo garantido pelo Texto Excelso às micro e pequenas empresas, o CONFAZ nadou de braçada contra a corrente imposta pelos mandamentos constitucionais e legais.

Nesse esteio, previamente, impende aqui realçarmos um ponto de máxima importância: o ICMS incidente sobre operações próprias das pequenas unidades produtivas é tributo abarcado no Simples Nacional, consoante dita o art. 13, II, da Lei Complementar nº 123/06 (BRASIL, 2006), de modo que, sendo optante, a empresa não recolherá separadamente dito imposto, seja por operação própria interna ao Estado em que se encontra, seja por operação própria interestadual. Vale dizer, o ICMS por operação própria entra naquela sistemática de tributação simplificada, em que as exações são recolhidas

mensalmente por meio de um documento único de arrecadação calculado pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta da sua atividade (BRASIL, 2006).

Entretanto, anulando todo esse regramento que diminui consideravelmente os custos de cumprimento das obrigações tributárias mediante uma tributação unificada, o CONFAZ - com base nas diretrizes do Convênio 93/2015 - impinge aos pequenos negócios uma verdadeira burocracia kafkaniana, dado que impõe ao remetente, ainda que optante pelo Estatuto Nacional, a responsabilidade por recolher o diferencial de alíquota ao Estado de destino, por meio de documento próprio de arrecadação (a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE) (CONFAZ, 2015), diverso daquele relativo ao recolhimento do Simples. E pior, isso gera a necessidade de as pequenas empresas tomarem conhecimento das legislações internas (como tabelas de alíquotas e trâmites procedimentais para confecção das guias de recolhimento de impostos) de cada um dos entes federativos onde estão localizados os seus consumidores finais, pois foram obrigadas a calcular e recolher aos Estados de destino o diferencial de alíquota de ICMS incidente nas operações de vendas que promoverem.

A toda evidência, a Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015 ilustra bem a alegoria feita por Becker, em sua obra *Carnaval Tributário*, já que o CONFAZ, ao invés de fornecer os barcos para a sobrevivência das unidades produtivas menores nesse vasto oceano complexo tributário, acaba, em verdade, por estabelecer tantas formalidades para o embarque das empresas de menor porte na sistemática do ICMS relativo a operações de vendas interestaduais, que a quase totalidade desses pequenos contribuintes “[...] continua na praia, na ingênua tentativa de praticar o impraticável e de entender o ininteligível” (BECKER, 1999, p. 17).

Nesse esteio, vê-se que a situação provocada pelo aludido Convênio configura mais um dentre tantos gargalos institucionais responsáveis pela já alta mortalidade das pequenas empresas. A título de exemplo, vale citar a sondagem realizada pelo Sebrae, em parceria com a E-commerce Brasil, Camara-e.net e Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABComm), que realizou uma pesquisa com 535 micro e pequenas empresas de comércio eletrônico (SEBRAE NACIONAL, [2016]).

O estudo constatou que, a partir da vigência do novo regramento de ICMS incidente sobre operações interestaduais, um terço desses estabelecimentos suspendeu as vendas. Vale dizer, uma em cada três lojas virtuais paralisou a comercialização. A análise ainda traz outros dados alarmantes: 85,6% das empresas tiveram aumentos nos encargos tributários e 73,8%

ainda precisou realizar mudanças operacionais para se adequar às novas regras (SEBRAE NACIONAL, [2016]).

Com efeito, não só os custos para cumprimento das obrigações tributárias aumentam. O próprio valor do tributo a ser pago também se eleva e, pior, em proporção maior que o arcado pelas empresas de maior porte econômico. Como os optantes pelo Simples Nacional estão proibidos de apropriar os créditos de ICMS que incidem nas suas compras, o valor do imposto a ser pago aos estados destinatários gera um impacto maior sobre as margens dos pequenos estabelecimentos que sobre as margens praticadas pelos grandes. Um exemplo traz à luz esse efeito.

Os optantes pelo Simples Nacional devem recolher, em média, um percentual de 3% a título de ICMS (conforme anexo I da Lei Complementar nº 123/06), mas sem direito aos créditos incidentes sobre as compras dos bens a serem revendidos (art. 23 da Lei Complementar nº 123/06) (BRASIL, 2006). As alíquotas interestaduais correspondem a 4%, 7% e 12%, conforme a origem e o destino da mercadoria. Vamos adotar uma alíquota intermediária de 7%. Já as alíquotas internas, na maioria dos Estados para grande parte dos produtos, são de 17%. Com base nesses percentuais, iremos calcular a margem numa operação hipotética com os mesmos valores aplicados por optantes pelo Simples e empresas não optantes e segundo a sistemática antiga e a nova. Aqui adotaremos como conceito de margem, todo o valor à disposição do empreendedor depois de deduzidos exclusivamente o custo da mercadoria para revenda e o ICMS. É dessa margem, portanto, que o empreendedor deverá pagar todas as suas demais despesas, inclusive os demais tributos, que serão considerados constantes para fins de isolarmos o efeito do imposto estadual.

Adotaremos para esta demonstração o preço de R\$ 1.000,00 na aquisição e de R\$ 1.200,00 na revenda.

No regime anterior em que se aplicava exclusivamente a alíquota interna na revenda interestadual para consumidor não contribuinte, as empresas em geral apuravam, a título de débito de ICMS, o valor de R\$ 204,00 ($17\% \times R\$ 1.200,00$), mas podiam compensar um crédito correspondente a R\$ 170,00 ($17\% \times R\$ 1.000,00$). Ao cotejarem o débito com o crédito, deveriam efetivamente pagar aos cofres públicos a quantia de R\$ 34,00 ($R\$ 204,00 - R\$ 170,00$). Assim, sua margem correspondia a R\$ 166,00, ou seja, a diferença de preço de R\$ 200,00 ($R\$ 1.200,00 - R\$ 1.000,00$) menos o valor de R\$ 34,00 a título de ICMS a ser recolhido.

Já um optante pelo Simples Nacional não pode se apropriar do crédito de R\$ 170,00. Por outro lado, só estava submetido a pagar a quantia de R\$ 36,00 (3% x R\$ 1.200,00). Apesar da aparente benesse de uma alíquota sensivelmente menor (3% em comparação com 17%), o que lhe sobra para arcar com todas as demais despesas é também menor, ou seja, R\$ 164,00, que corresponde à mesma diferença de preço (R\$ 200,00) subtraída do valor a ser efetivamente pago a título de imposto (R\$ 36,00).

O Simples, pelos menos em termos de redução de carga tributária, não favoreceu o pequeno empreendimento. Todavia, a diferença é pequena a favor da empresa de maior porte e, possivelmente, compensada pela redução de custos advindos da simplificação no cumprimento das normas.

Passamos, porém, à situação atual. A empresa submetida à tributação geral manterá exatamente a mesma margem (R\$ 166,00). A única diferença é a destinação do valor do imposto que será repartido entre os dois estados. Já o optante pelo Simples Nacional continuará a arcar com o percentual de 3% – no exemplo, R\$ 36,00 – e ainda deverá suportar a exigência relativa ao diferencial de alíquota de 10% (17% – 7%), que é correspondente a R\$ 120,00 (10% x R\$ 1.200,00). Assim, sua margem desaba para a irrisória quantia de R\$ 44,00, ou seja, R\$ 200,00 da diferença de preço menos o que deverá arcar efetivamente com o recolhimento do ICMS (R\$ 156,00 pela soma de R\$ 36,00 recolhidos no Simples mais R\$ 120,00 pela substituição tributária).

Abaixo, confeccionamos um quadro comparativo com o efetivo ônus do ICMS e as margens obtidas antes e depois do famigerado convênio.

Tabela 1 – Comparativo da carga tributária de ICMS

	Optantes		Não optantes	
	Antes	Depois	Antes	Depois
ICMS devido	R\$ 36,00	R\$ 156,00	R\$ 34,00	R\$ 34,00
Margem	R\$ 164,00	R\$ 44,00	R\$ 166,00	R\$ 166,00

Fonte: elaborados pelos próprios autores.

Esse quadro demonstra com absoluta nitidez o absurdo da medida.

Aliás, outra advertência deve ser feita, desta vez de natureza formal. O artigo 146, III, alínea “d”, da Lei Maior delegou ao legislador complementar a autorização para desdobrar

os seus enunciados sobre o tratamento privilegiado e favorecido a ser dispensado para as micro e pequenas empresas em matéria tributária. Desse modo, o Convênio ICMS 93/2015 inovou a ordem jurídica de forma precária por ser medida formalmente inapta para disciplinar as obrigações das pequenas empresas quanto ao imposto estadual.

De sorte, não é demasiado repisar que as operações próprias feitas pelos pequenos negócios estão, por absoluto, protegidas e compreendidas no Simples Nacional, que unifica a apuração e o recolhimento do ICMS na hipótese sob análise. Logo, qualquer alteração da tributação acerca do ICMS incidente nas operações próprias das empresas optantes pelo Simples depende de prévia mudança da Lei Complementar nº 123, de 2006, o que não ocorreu no presente caso.

CONCLUSÃO

O presente estudo apresenta apenas um dos muitos obstáculos jurídicos a que os pequenos empreendedores se submetem para investir no Brasil, mesmo amparados por uma guarida constitucional e por um regime jurídico próprio, previsto em lei complementar, à sua vulnerável condição.

Com base em todas as considerações feitas no decorrer do trabalho, constatamos que a sistemática imposta pela Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015 (CONFAZ, 2015) está maculada com eivas de inconstitucionalidade e ilegalidade por ferir a sistemática de tributação dos pequenos comerciantes virtuais tanto do ponto de vista material, uma vez que prevê um modelo de incidência totalmente inadequado à hipossuficiência desses estabelecimentos, como do ponto de vista formal, já que a matéria só pode ser disciplinada por lei complementar.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Ana Clarissa Masuk dos Santos. ICMS no *E-commerce* e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as inconstitucionalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 193, p. 7-12, out. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Lejus, 1999.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação do comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 16 de março de 2016.

_____. Emenda Constitucional 6, de 15 de agosto de 1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 de ago. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc06.htm>. Acesso em: 21 fev. 2016.

_____. Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 de dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 21 fev. 2016.

_____. Emenda Constitucional 47, de 5 de julho de 2005. Altera os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 jul. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc47.htm>. Acesso em: 21 fev. 2016.

_____. Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 20 fev. 2016.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 01 mar. 2016.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.628/DF. Relator: Luiz Fux. Julgamento: 17 set. 2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: **Diário de Justiça Eletrônico**, 24 nov. 2014a. Disponível em:<file:///C:/Users/User/Downloads/texto_282357156.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.713/DF. Relator: Luiz Fux. Julgamento: 17 set. 2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: **Diário de Justiça Eletrônico** 24 nov. 2014b. Disponível em:<file:///C:/Users/User/Downloads/texto_282111148.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10 nov. 1998. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: **Diário de Justiça Eletrônico** 11 dez. 1998. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+176626%2ENUM%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+176626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/baawshv>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou não, a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento do remetente. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____. Protocolo ICMS nº 87, de 29 de dezembro de 2015. Altera o Protocolo ICMS 26/14, que dispõe sobre as operações com aves, rações e insumos, no sistema de integração, promovidas entre cooperativas e produtores estabelecidos nos Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2015/protocolo-icms-87-15>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

DE MELO, José Eduardo Soares. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 234-259.

E-BIT; BUSCAPÉ COMPANY. **33ª edição do Webshoppers**. Disponível em: <http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/33_webshoppers.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016.

FREITAS, Tatiana. STF livra pequenas empresas de novas regras do ICMS no comércio eletrônico. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 17 fev. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/02/1740575-stf-livra-pequenas-empresas-de-novas-regras-do-icms.shtml>>. Acesso em: 01 mar. 2016.

HORKHEIMER, M. **Teoria Tradicional e Teoria Crítica**. In: BENJAMIN, W. HORKHEIMER, M; ADORNO, T. W.; HARBERTAS, J. Textos Escolhidos (Os pensadores, XLVIII). São Paulo, Abril Cultural, 1975.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. 296 fls. 2009. Dissertação de Mestrado do

Programa de Pós-Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná (UFPR), 2009.

MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 51-62, fev. 2015.

SANTOS, Boaventura de Souza. Porque é tão difícil construir uma teoria crítica. **Revista Crítica de Ciências Sociais**, Coimbra, n. 54, p. 197-2015, jun. 1999.

SEBRAE MATOGROSSO. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Cuiabá, [2016] Disponível em:< <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

SEBRAE NACIONAL. **As novas regras do ICMS para e-commerce**. Brasília, [2016]. Disponível em:< <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/Novas-regras-de-ICMS-para-e%E2%80%93commerce>>. Acesso em: 28 fev. 2016.

TAVARES, André Ramos. Tributação na era da Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito tributário** - Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012. v. 2. p. 395-428.