

## ICMS INTERESTADUAL: MUDANÇAS ADVINDAS DA EC 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015

Diogo Lopes Cavalcante<sup>1</sup>  
Munyr Hammond<sup>2</sup>

CAVALCANTE, D. L.; HAMMOND, M. Icms interestadual: mudanças advindas da ec 87/2015 e convênio icms nº 93/2015. **Rev. Ciênc. Juríd. Soc.** UNIPAR. Umurama. v. 22, n. 2, p. 281-296, jul./dez. 2019.

**RESUMO:** A proposta do presente artigo é demonstrar e contextualizar a mudanças advindas da EC 87/2015, e após a implementação do Convênio ICMS nº 93/2015, dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A norma constitucional trouxe inovação à sistemática da cobrança do ICMS interestadual, como uma forma de solucionar a tensão entre os Estados-membros pela disputa na arrecadação do ICMS. A metodologia empregada foi o levantamento de informações por meio bibliográfico e legislativo acerca do tema, além de uma abordagem dedutiva. Pelas evidências, estima-se que o objetivo do Estado fora relativamente alcançado, pois, por meio da norma constitucional, tentou-se trazer justiça e paridade entre os Estado-membros de maior e menor poderio econômico. Sendo assim, faz-se necessário a análise do ICMS de maneira individualizada, trazendo-se os princípios inerentes, diferenciando-se os institutos do ICMS interno e interestadual, que, apesar de se aplicarem a mesma situação jurídica, devem ser analisados e dissecados individualmente para haver maior entendimento do tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS interestadual; Inovações da EC 87/2015; Alíquota do ICMS interestadual; Guerra fiscal.

### INTER-STATE ICMS: CHANGES IN EC 87/2015 AND ICMS AGREEMENT No. 93/2015

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to demonstrate and contextualize the changes arising from EC 87/2015 and after the implementation of ICMS Agreement No. 93/2015 within the Brazilian legal system. The constitutional norm brought innovation to the inter-state ICMS collection system as a way of solving the tension among the member states for the ICMS tax dispute. The methodology used was the collection of information through literature and

DOI: 10.25110/rcjs.v22i2.2019.7427

<sup>1</sup>Professor de Direito da Unipar. Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Processo Civil pela UNIPAR. Especialista em Direito Público pela UNB. Graduado em Direito pela UFPR e Economia pela FAE. diogolcavalcante@yahoo.com.br

<sup>2</sup>munyrcap@hotmail.com

legislation review on the matter, in addition to a deductive approach. According to the evidence, it is estimated that the objective of the State has been relatively achieved, since by issuing the constitutional norm, it attempted to bring justice and parity between the Member States with greater and lesser economic power. Thus, it is pivotal to analyze the ICMS in an individualized manner, presenting its inherent principles, differentiating the institutes of internal and inter-state ICMS, which, although applying the same legal situation, should be analyzed and dissected individually in order to gain a better understanding of the topic.

**KEY WORDS:** ICMS; Innovations in EC 87/2015; Inter-state ICMS rate; Tax war.

### **ICMS INTERESTATAL: CAMBIOS DERIVADOS DE EC 87/2015 Y CONVENIO ICMS N° 93/2015**

**RESUMEN:** El propósito de este artículo es demostrar y contextualizar los cambios derivados de EC 87/2015, y tras la implementación del Convenio ICMS n° 93/2015, dentro del sistema legal brasileño. La norma constitucional aportó innovación al sistema de cobro del ICMS interestatal, como una forma de resolver la tensión entre los Estados miembros por la disputa en la recolección del ICMS. La metodología utilizada fue la recopilación de informaciones a través de investigación bibliográfica y legislativa sobre el tema, además de un enfoque deductivo. A partir de las evidencias, se estima que el objetivo del Estado se había logrado relativamente, ya que, a través de las normas constitucionales, se hicieron intentos por lograr justicia y paridad entre los Estados miembros de mayor y menor poder económico. Por lo tanto, es necesario analizar el ICMS de manera individualizada, trayendo los principios inherentes, diferenciando los institutos internos e interestatales del ICMS, que, a pesar de aplicar la misma situación legal, deben analizarse y diseccionarse individualmente para tener una mejor comprensión del tema.

**PALABRAS CLAVE:** ICMS interestatal; Innovaciones de EC 87/2015; Alícuota estatal de ICMS; Guerra fiscal.

---

## **1 INTRODUÇÃO**

O ICMS, um imposto envolto em muitas discussões e disputas ao longo de sua história, na qual, na presente pesquisa, consistirá ao seu campo nas questões envolvendo ICMS interestadual, um cenário que, até certo tempo era totalmente prejudicial aos Estados-membros de menor porte econômico, o qual, irá se analisar todos os detalhes e contexto histórico de sua solução advinda da EC 87/2015 e posteriormente o Convênio n° 93/2015, demandando estudo e apro-

fundamento no tema, para tanto, a necessidade da especificação de cada ponto, cada princípio inerente, é de extrema importância, para dirimir e evitar futuras guerras fiscais que se encaixem nos pontos com este tema.

Neste palco é trazida a presente pesquisa, a fim de explicar toda a estrutura o ICMS, motivos da antiga disputa entre Estados-membros por esse tributo, as inovações advindas da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015 e explicar, de maneira sucinta, as razões de tais mudanças e mostrar como foram eficazes na medida que trouxeram paridade entre os Estados-membros, efetivando o princípio da proteção do pacto federativo estampado em nossa Carta Magna.

## **2 BREVE HISTÓRICO DO ICMS DENTRO DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

O ICMS, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem por precedente inicial o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), no qual, possuindo natureza mercantil, em que cada venda tinha um fato gerador distinto, era um imposto com efeito cascata, pois incidia sobre as fases da circulação da mercadoria, até por fim chegar no consumidor final, sempre sendo calculado repetidamente sobre o preço da mercadoria, tendo características de cumulatividade.

Após este período de incidência do IVC, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, houve a criação do ICM, o imposto sobre Circulação de Mercadorias, substituindo o controverso IVC, trazendo como inovação a retirada da cumulatividade. Seu pagamento era feito sobre o valor agregado, ou seja, a diferença maior entre valor da operação tributada e o da operação anterior (IMPOSTO... 2012).

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os impostos especiais, de competência federal e incidência única (IMPOSTO... 2012), desapareceram. Que excepcionalmente incidiam sobre: a) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos; b) energia elétrica; c) minerais do País. Os citados foram incorporados ao campo de incidência do ICMS, pois, como será visto, são considerados mercadorias suscetíveis à circulação (IMPOSTO... 2012). Mas são isentos nas cadeias de produção por meio da compensação de créditos, ou seja, será pago, mas compensado posteriormente ao produtor usuário e quem arcará com sua despesa será o consumidor final.

Sua competência para instituição pelo Estados-membros e DF foi disposta pelo contido no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circu-

lação 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 [...]

Logo após, foi regulada pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, dando normas gerais ao tributo, como seu fato gerador, sujeitos da relação e etc. E, por fim, suas alíquotas são reguladas por normas dos respectivos Estados-membros, mas limitadas em mínimo e máximo por normas gerais instituídas no Senado Federal por meio de resolução onde deve haver decisão unânime, e, por conta disto, foi criada a famosa “guerra fiscal” entre os Estados-membros, pois, em alguns casos, uns querem majorar para maior arrecadação, outros mitigar para trazer mais movimentações para dentro de seu território, causando um verdadeiro conflito de interesses e discórdia entre os Estados-membros mais desenvolvidos e os de menor porte econômico, sendo uma questão mais política do que jurídica ou de ordem social em si.

### 3 DIFERENÇA ENTRE O ICMS INTERNO E O ICMS INTERESTADUAL

ICMS é o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, a competência para sua instituição pelos Estados-membros e Distrito Federal se dá pelo contido na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II:

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 [...]

Tendo como normas gerais às disposições contidas na Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, a chamada “Lei Kandir”, tendo este nome por conta do seu autor, o ex-deputado federal Antônio Kandir, com posteriores alterações pelas Leis Complementares nº 92 de 1997, nº 99 de 1999 e nº 102 de 2000.

Em suma, segundo a regra matriz de incidência tributária ou teoria do fato gerador, para haver a incidência de um tributo, ou seja, ele ser exigível por parte do Fisco, criando uma relação jurídico-tributária<sup>3</sup>, devem ocorrer duas si-

<sup>3</sup>A relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor) um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito

tuações: a) a hipótese de incidência (fato gerador em abstrato), ou seja, deve haver a previsão abstrata, lei anterior ao fato que preveja que, certa situação, se ocorrida no mundo fático, incorrerá no “nascimento” do tributo (ALEXANDRE, 2017); b) e o fato imponible (fato gerador em concreto), nas palavras de Alexandre (2017, p. 333), no art. 113, § 1.º, o CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, neste caso o Código se refere efetivamente a um fato da vida, verificado no mundo concreto[...] mas o que é relevante é utilizar a palavra fato apenas para situações concretas[...]”. Desta forma, de maneira mais simplificada, para um tributo existir e criar uma obrigação tributária, ser exigível, deve existir uma lei anteriormente instituída, prevendo um fato (hipótese de incidência), que, em ele ocorrendo (fato imponible), há o nascimento do tributo e por consequência a criação de uma relação tributária entre Fisco e contribuinte.

Faz-se necessário frisar que, pela especificidade do ICMS, haverá princípios inerentes ao seu contexto, como o da seletividade e não cumulatividade. O princípio da seletividade extrai-se do contido no art. 155, § 2.º, III, da CF, onde foi permitido a ampliação ao ICMS, ou seja, o legislador estadual pode optar pela aplicação da seletividade, devendo as alíquotas serem fixadas de acordo com a essencialidade da mercadoria, menores para os de maior essencialidade e maiores para aqueles considerados supérfluos (ALEXANDRE, 2017), como forma de trazer-se justiça tributária à ordem econômica, pois, aos de menor capacidade contributiva, que consomem em grande parte apenas os produtos de maior essencialidade, haverá menor tributação, e para aqueles que consomem mercadorias consideradas supérfluas, consumidas, em sua grande maioria, por classes mais abastadas, haverá tributação maior.

Já o princípio da não cumulatividade, como visto anteriormente, criado para evitar os efeitos de cascata dos tributos que precederam o ICMS, tem fulcro no art. 155, § 2.º, I, da CF, o qual, descreve, nas palavras de Ricardo Alexandre (2017, p. 704) que “este não será 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 menos ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. A não cumulatividade efetivada pelos mecanismos contábeis de débitos e créditos, onde, na perspectiva da ciência contábil, direitos e bens são escriturados como débitos e obrigações como créditos (ALEXANDRE, 2017). Ricardo Alexandre (2017, p.704) explica, de maneira excelente, nas seguintes linhas a sistemática contábil do ICMS:

---

público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação. Essas duas pessoas, necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional [...]” (ALEXANDRE, 2015, p. 270)”

A cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada alienação tributada de produto, o alienante de produto, registra como débito o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-los com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do ICMS a recolher).

Após estas considerações, insta salientar que o ICMS divide-se em dois institutos: o ICMS interno e o ICMS interestadual, tratando-se, respectivamente, do imposto sobre a circulação da prestação de bens e serviços instituído e cobrado nas relações internas do Estado-membro e o imposto sobre circulação de mercadorias quando feitas entre sujeitos que se encontram em Estados-membros distintos, como uma forma de compensação ao Fisco de destino da mercadoria, sendo cobrada a diferença entre a alíquota do ICMS interno do Estado-membro de origem do consumidor final, contribuinte ou não, e a alíquota da tabela do ICMS interestadual (ICMS... 2018).

O ICMS interno, além das normas anteriormente citadas, é regulamentado pelas normas dos respectivos Estados-membros, trazendo consigo as especificidades de sua região e objetivos políticos do momento de sua proposição, ou seja, cada Estado-membro impõe sua respectiva alíquota como forma de atender suas necessidades, sendo assim, vejamos então a tabela com as respectivas alíquotas de cada Estado-membro:

**Tabela 1:** Alíquotas base do ICMS interno de cada Estado-membro brasileiro

<b>Estado-membro</b>	<b>Alíquota base do ICMS interno</b>
Acre	17%
Alagoas	18%
Amazonas	18%
Amapá	18%
Bahia	18%
Ceará	18%
Distrito Federal	18%
Espírito Santo	17%

Goiás	17%
Maranhão	18%
Mato Grosso	17%
Mato Grosso do Sul	17%
Minas Gerais	18%
Pará	17%
Paraíba	18%
Paraná	18%
Pernambuco	18%
Piauí	18%
Rio Grande do Norte	18%
Rio Grande do Sul	18%
Rio de Janeiro	20% (18% + 2% de FECPE)
Rondônia	17,5%
Roraima	17%
Santa Catarina	17%
São Paulo	18%
Sergipe	18%
Tocantins	18%

Extraído de: TABELA ICMS, 2018

Disponível em: <https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2018-atualizada>

Vistas as alíquotas base do ICMS em cada Estado-membro, passar-se-á à explanação do ICMS interestadual, sendo aquele que incide sobre as operações entre alienante e adquirente, quando o destinatário está situado em Estado-membro diverso ao do alienante, pois, visualizando-se a relação, antes da implementação da EC 87/2015 e o convênio ICMS n.º 93/2015, apenas os Estados de origem da mercadoria se beneficiavam do tributo relativo à circulação de mercadorias e serviços, premiando apenas os Estados-membros mais industrializados e desenvolvidos, onde se concentram a maior parte dos alienantes, fazendo com que as desigualdades regionais apenas aumentassem, indo totalmente ao contrário do que preceitua nossa Carta Magna, em seu art. 3.º, IV. Tendo em vista esta situação prejudicial, é proposta e aprovada a EC 87/2015, a qual externou-se a preocupação de garantir aos Estados de origem dos consumidores finais, onde a mercadoria seria efetivamente consumida, algum tipo arrecadação (ALEXAN-

DRE, 2017).

Das regras centrais do ICMS interestadual, estão contidas no art. 155, § 2.º, VI, da CF, esta primeira que protege os Estados destino da mercadoria e serviços, salientando que as alíquotas internas, não poderão ser inferiores às previstas em operações interestaduais, fixadas pelo Senado Federal. Salvo deliberações em convênios do CONFAZ, alíquotas internas sempre serão maiores ou iguais às alíquotas interestaduais. As outras regras estão contidas nos incisos VII e VIII do § 2.º do art. 155 da CF, as quais foram alteradas pela EC 87/2015, são elas:

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

a) (revogada)

b) (revogada)

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre alíquotas 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;

Dadas estas considerações acerca da diferença do ICMS interno e interestadual, a presente obra agora passará à análise aprofundada das normas que deram origem ao ICMS interestadual atual e os seus reflexos no cenário econômico contemporâneo.

#### **4 A EC 87/2015 E O CONVÊNIO ICMS N ° 93/2015**

Antes do advento da EC 87/2015, a sistemática da cobrança do ICMS se dava pelo contido somente no art. 155 da CF, onde apenas se entrava em questão se o destinatário era o consumidor final contribuinte ou não, sendo isto o que definiria as regras de alíquota interna e alíquota interestadual.

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;

Por estas hipóteses constitucionais extraía-se que, na alínea “a” do inciso VII, caso o destinatário fosse contribuinte do imposto, por exemplo, caso uma loja comprasse computadores para revenda, sendo alienante localizado em outro Estado-membro, algo totalmente comum nos tempos atuais, por conta do *e-commerce*, esta seria o contribuinte e assim a alíquota interestadual seria aplicada; já na hipótese da alínea “b” do inciso VII, se esta mesma empresa comprasse os computadores para uso no sistema de informações próprio, assim, sendo o consumidor final, haveria a aplicação à alíquota interna do Estado-membro de origem, sem que houvesse qualquer tipo de recolhimento de tributo ao Estado destinatário dos computadores. Ocorre que, atualmente e mesmo na época anterior a EC 87/2015, o *e-commerce* já era muito difundido, sendo que na maior parte das vezes, mesmo o alienante tendo estabelecimento físico no seu Estado de origem, o mesmo reservava parte do seu estoque para as vendas *online*, que, em sua grande maioria, é vendida para consumidores finais localizados em Estados diferentes onde se tem uma baixa industrialização e mercado local de menor porte, tal situação do ICMS apenas fazia piorar ainda mais esse cenário e enriquecendo ainda mais os estados que já tinham uma indústria e mercado local evoluídos. Tendo em vista esse prejuízo que sofriram, os Estados-membros, tentando minimizar suas perdas e guerra fiscal, quatorze destes entes federados, propuseram e conseguiram a aprovação no CONFAZ do protocolo ICMS 21/2011, o qual obrigava o recolhimento do tributo também às localidades onde a mercadoria ingressaria (CAMARGO; PREDOLIM, 2015).

Tendo em vista esta questão, a proposição do protocolo ICMS 21/2011 certamente trouxe várias disputas, pois os estados de origem das mercadorias, visualizaram que recolheriam menos tributos, tais lides acabaram sendo levadas ao STF por meio de ADINs, que em setembro de 2014, por conta do ferimento constitucional do art. 155, § 2.º, VII, “b” da CF, pois mesmo com este prejuízo clarividente aos Estado-membros destino, sua alteração só poderia se dar por norma de hierarquia adequada, ou seja, outra norma constitucional e, ainda, houve a imposição de substituição tributária sem ter-se previsão legal, ferindo o princípio da legalidade inerente ao direito tributário (CAMARGO; PREDOLIM, 2015). Assim, manteve-se a arrecadação somente aos estados de origem da mercadoria, perpetuando a situação prejudicial aos estados onde se localizavam, em sua maioria, apenas os consumidores finais, diminuindo ainda mais sua arrecadação.

Os estados menos favorecidos, mesmo com essa derrota inicial, por

meio de um *lobby* político, têm a notícia da proposição da já citada EC 87/2015, onde, como forma de consertar essa desigualdade e trazer justiça tributária ao recolhimento deste tributo, com sua aprovação e após publicação em 17 de abril de 2015, onde alterou-se o § 2.º do art. 155 da CF e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 1º e 2º, sendo elas, respectivamente:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155 [...]

§ 2º [...]

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

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

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para

o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Em análise aos arts. supracitados, extrai-se que a norma constitucional, além de trazer a tão almejada participação da arrecadação do tributo ao Estado-membro destinatário, trouxe consigo a preocupação de fazer esta transição de maneira gradual, como forma de mitigar o impacto direto que a diminuição da arrecadação deste tributo traria ao estado do alienante do produto. Seguindo a linha de raciocínio, como forma de simplificar o entendimento desta “partilha” transitória do tributo, visualiza-se a seguinte esquematização:

**Tabela 2:** Tabela transitória da partilha do ICMS interestadual

Ano	% partilha do tributo entre UF de origem e da UF destinatária do consumidor final	
	UF origem	UF destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019 em diante	0%	100%

Extraído de: ANJOS, 2018

Disponível em: <https://asseinfo.com.br/blog/difal-diferencial-aliquota-icms>

Dessa forma, os estados sem grandes centros, onde se baseavam a maioria das transações interestaduais entre alienantes e consumidores finais, o qual o ICMS era recolhido apenas aos estados de origem da mercadoria, passaram também a se beneficiar, pois independentemente do adquirente ser contribuinte ou não do ICMS, recolherá a diferença entre a alíquota do destinatário e a alíquota interestadual, trazendo maior equalização ao destino e finalidade do tributo (CAMARGO; PREDOLIM, 2015).

Vislumbrando as possibilidades que o texto constitucional trouxe consigo, como forma de efetivar a norma, o CONFAZ, por meio da 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, a qual promoveu, as palavras de Fábio Martins Lopes (2017, *online*), “por exemplo, base de cálculo única<sup>4</sup>, inclusão do

<sup>4</sup>O ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal (STF), concedeu liminar para suspender

diferencial das alíquotas do ICMS (DIFAL) na base de cálculo, Fundo de Combate à Pobreza, acordo financeiro entre as Unidades Federadas para o DIFAL ser partilhado nos primeiros anos”.

Conforme a resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, do Senado Federal, as alíquotas interestaduais, atualmente, visualizam-se conforme o quadro a baixo:

**Tabela 3:** Alíquotas do ICMS interestadual

Interna do ICMS	D E S T I N O																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	12	12	12	12	12	12	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	17	12	12	7	7	12	12	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	12	7	7	17	12	12	7	7	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	18	7	7	7	7	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Extraído de: TABELA, 2018

Disponível em: <http://flexsys.no-ip.info/news/frmEstados.htm>

cláusula do Convênio ICMS 93/2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que trata da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações de comércio eletrônico. A decisão, proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5464, suspende a cláusula nona do convênio, que inclui as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples no novo regime do comércio eletrônico. Segundo o entendimento adotado pelo ministro, a norma prevista na cláusula nona do convênio cria novas obrigações que ameaçam o funcionamento das empresas optantes pelo Simples, e invade área reservada à disciplina por lei complementar – o Simples é regulado pela Lei Complementar 123, de 2006. [...] A nova regra, ao impor a cobrança do ICMS sobre cada operação, ameaça a competitividade e a própria sobrevivência das pequenas empresas, conforme a entidade. “A Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”, afirmou o ministro Dias Toffoli em sua decisão.” (LIMINAR, *online*, 2016)

Dessa forma, o cálculo do ICMS interestadual se dá, nestas linhas, da seguinte forma: Base do ICMS = Valor do produto + Frete + Outras Despesas Acessórias – Descontos + IPI (outro tributo inerente a maioria das mercadorias tributadas pelo ICMS); ICMS: Base do ICMS \* % interestadual da UF de destino; Partilha do ICMS = Base do ICMS \* ((% do ICMS Interna da UF de destino – % ICMS Interestadual da UF de destino) / 100); ICMS Origem = Partilha do ICMS \* (% do ICMS Interna da UF de destino / 100); ICMS Destino = Partilha do ICMS \* (% do ICMS Interestadual da UF de destino / 100).

Por fim, dadas todas essas considerações acerca do ICMS interestadual, cabe frisar, que, como citado anteriormente, por esse tributo ser pautado pelo princípio da seletividade, também exposto anteriormente, apesar da tabela base comportar a maioria das mercadorias que sofrem a tributação, cada Estado-membro têm alíquotas diferenciadas para alguns tipos de mercadorias, sendo isto também algo que interfere de maneira substancial no cálculo do tributo ora analisado no decorrer deste presente trabalho.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Realizadas as considerações acerca do tributo incidente sobre a circulação de mercadorias bens e serviços, especialmente aquele gerado por sujeitos localizados em estados diferentes, ressalta-se a inovação trazida pela EC 87/2015 e, posteriormente, Convênio ICMS 93/2015, as quais trouxeram justiça tributária ao cenário econômico o qual os estados destino das mercadorias enfrentavam. Desta maneira, uma das tantas guerras fiscais que os entes federados da União enfrentam até hoje fora resolvida de forma gradual e justa.

Ademais, trazer tais definições e histórico do tributo contribuem para informar àqueles interessados no tema, como forma de, no futuro, caso ocorram novas disputas em tributos de sistemática similar, surgirem teses relevantes que possam contribuir a sanar guerras fiscais que surgem a todo momento no atual cenário econômico do país, onde cada vez mais os Estados-membros fazem questão de preservar suas fontes de renda principal, os tributos.

Por fim, ressalta-se que há muito que se evoluir em termos de combate às guerras fiscais, sendo necessária uma legislação clara e ampla que consiga abarcar as mais diversas formas de combate, devendo o debate, principalmente, entre os entes federados ser salutar e harmoniosa para que todos sejam beneficiados e evitem lides que transbordam aos montes em nossos tribunais superiores.

## REFERÊNCIAS

ANJOS, Cezinha. DIFAL: Simule e aprenda tudo sobre Diferencial de Alíquota do ICMS. Disponível em: <https://asseinfo.com.br/blog/difal-diferencial-de-aliquota-icms/>. Acesso em: 07 set. 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017. 864 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

\_\_\_\_\_. Congresso. Senado. Constituição (2015). **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília, 17 abr. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm). Acesso em: 10 set. 2018.

\_\_\_\_\_. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio nº 93**, de 17 de setembro de 2015. **Convênio**. Brasília, 21 set. 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 07 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.631**, de 04 de março de 1993. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8631.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8631.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.074**, de 07 de julho de 1995. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9074cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9074cons.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.648**, de 27 de maio de 1998. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9648cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9648cons.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei (revogada) nº 10.433**, de 24 de abril de 2002. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10433.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10433.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.848**, de 15 de março de 2004. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.848.htm). Acesso

em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Resolução nº 22**, de 19 de maio de 1989. Brasília, 22 maio 1989. Disponível em: <http://appl.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CA4753C80931679103256812004B-9DA7>. Acesso em: 11 set. 2018.

CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, Emerson Alvarez. EC 87/15 – O que muda no ICMS para as vendas online.2015. Disponível em: [https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047\\_EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online](https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047_EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online). Acesso em: 10 set. 2018.

ICMS - VENDAS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/vendasconsumidor.htm>. Acesso em: 07 set. 2018.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: ORIGEM DO ICMS. ORIGEM DO ICMS. 2012. Disponível em: <https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/>. Acesso em: 07 set. 2018.

PIRES, Luis Henrique da Costa. Diferença de alíquota de ICMS em operação interestadual. Limitação da responsabilidade do vendedor quando há desvio cometido pelo comprador. Definição da questão pelo STJ. 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI277709,81042-Diferenca+de+aliquota+de+ICMS+em+operacao+interestadual+Limitacao+da>. Acesso em: 07 set. 2018.

RIBEIRO, Rodrigo Bernardes. Regramento do ICMS sobre vendas interestaduais tem reflexos negativos. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rodrigo-ribeiro-regras-icms-interestadual-reflexos-negativos>. Acesso em: 07 set. 2018.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Resolução Sefaz nº 987**, de 15 de maio de 2016. Rio de Janeiro, 17 mar. 2016. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2016/RESOLU%C3%87%C3%83O%20SEFAZ%20N.%C2%BA%20987%20DE%2015%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%2016.htm](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2016/RESOLU%C3%87%C3%83O%20SEFAZ%20N.%C2%BA%20987%20DE%2015%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%2016.htm). Acesso em: 08 set. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-set-18/jus->

tica-tributaria-icms-interestadual-entre-estabelecimentos-mesmo-contribuinte. Acesso em: 07 set. 2018.

TABELA de Estados. Disponível em: <http://flexsys.no-ip.info/news/frmEstados.htm>. Acesso em: 08 set. 2018.

TABELA ICMS 2018 Atualizada com as Alíquotas dos Estados. 2017. Disponível em: <https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2018-atualizada/>. Acesso em: 08 set. 2018.