



LUCAS ROBERTO MÜLLER

**O COMÉRCIO ELETRÔNICO
E OS DESAFIOS DE SUA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INTERNET**

**RESTINGA SÊCA
2017**

**O COMÉRCIO ELETRÔNICO
E OS DESAFIOS DE SUA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INTERNET**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Bacharelado em Direito, da Faculdade Antônio Meneghetti – AMF, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Ms. Carlos Alberto Becker.

ORIENTADOR: Carlos Alberto Becker

**RESTINGA SÊCA
2017**

COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS DESAFIOS DE SUA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INTERNET

Lucas Roberto Müller¹
Carlos Alberto Becker²

RESUMO: A presente pesquisa tem por finalidade, para fins de abordagem, estudar os desdobramentos do comércio eletrônico (*e-commerce*) no Brasil e a sua devida tributação. O crescimento do *e-commerce* é de tamanha inovação que hoje faz parte da vida de todos os brasileiros, através dos mais variados dispositivos eletrônicos, para todos os fins. Contudo, deve-se ressaltar em números esse crescimento apontado pelo SEBRAE, que passa pela reputação dos selos de segurança, para garantir ao consumidor maior segurança na aquisição de produtos ou serviços. Tendo em vista que o tema é bem atual, foram feitas análises doutrinárias a respeito do assunto. Além disso, enaltecer como o comércio eletrônico (*e-commerce*) deverá operar nas vendas para os destinatários não contribuintes do imposto, nos diferentes estados membros. Dessa forma, sintetizar a modificação da regra constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de serviços (ICMS) com essa nova regulamentação. O referido imposto é amparado pelo artigo 155, II e § 2º da Constituição Federal. Sendo assim, surge a partir do ano de 2015 a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou os aspectos de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pela distribuição da arrecadação do imposto que se refere à comercialização de produtos pela internet. No decorrer do trabalho, buscou-se o esclarecimento de alguns pontos, a partir de uma análise desde aspectos gerais, repartição de alíquotas, novo funcionamento do ICMS para compras pela internet, até sua fiscalização. Tendo em vista que o *e-commerce*, cada dia cresce para todos os brasileiros, para fins de comodidade e facilitação ao adquirir um produto ou serviço disponibilizado no comércio virtual.

Palavras-chave: Comércio Eletrônico (*e-commerce*); Constituição Federal de 1988; EC nº 87/2015; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);

ABSTRACT: The present research aims, for purposes of approach, to study the developments of e-commerce in Brazil and its due taxation. The growth of e-commerce is such innovation that today is part of the life of all Brazilians, through the most varied electronic devices, for all purposes. However, it should be noted in figures the growth shown by SEBRAE, which passes through the reputation of security seals, to guarantee the consumer greater security in the acquisition of products or services. Given that the subject is very current, doctrinal analyzes have been made on the subject. In addition, praise how electronic commerce (*e-commerce*) should operate in sales to recipients who are not taxpayers in the different member states. In this way, to synthesize the modification of the constitutional rule of the Tax on Circulation of Goods and Provision of services (ICMS) with this new regulation. This tax is supported by article 155, II and paragraph 2 of the Federal Constitution. Thus, from the year 2015, Constitutional Amendment no. 87/2015, which changed the incidence aspects of the Tax on the Circulation of Goods and Services, by the distribution of the collection of the tax that refers to the commercialization of products through the Internet. In the course of the work, we sought to clarify some points, from an analysis of general aspects, aliquot distribution, new ICMS operation for purchases through the internet, until its inspection. Given that e-commerce, every day grows for all Brazilians, for convenience and facilitation purposes when acquiring a product or service made available in the virtual commerce

Keywords: EC No. 87/2015; Electronic commerce (*e-commerce*); Federal Constitution of 1988; Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS);

¹ Acadêmico do 10º semestre do curso de Direito da Antonio Meneghetti Faculdade (AMF). E-mail: kichave@hotmail.com.

² Professor orientador. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Professor do curso de Direito da Faculdade de Direito de Santa Maria (FADISMA) e da Antonio Meneghetti Faculdade (AMF). Advogado. E-mail: becker.bbz@gmail.com.br.

1 INTRODUÇÃO

No presente trabalho, visa-se analisar o resultado de uma pesquisa bibliográfica acerca da tributação no comércio eletrônico (*e-commerce*), mais precisamente sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços a consumidores finais não contribuintes do imposto, nas vendas online em diferentes Estados. Assim, também foi efetuada uma pesquisa/entrevista com uma contadora, que possui experiência na área em forma de questionário, sobre o tema a ser abordado. Considerando-se o exposto, dar-se-á enfoque à nova Emenda Constitucional (EC) nº 87 de 16 de abril de 2015, nas operações interestaduais.

O devido crescimento do comércio eletrônico traz aos empreendedores grandes responsabilidades tributárias. A relação de compra e venda de mercadorias onde incide o ICMS, a partir da introdução da EC nº 87/2015, tem-se uma nova forma de recolhimento do Diferencial de Alíquota (DIFAL). Sendo assim, o objetivo principal deste estudo é uma análise crítica a sua implementação.

Neste contexto, o comércio eletrônico (*e-commerce*) é uma realidade presente na vida de muitas pessoas, que preferem realizar operações online para a aquisição de produtos e serviços. O devido crescimento tem ocorrido até mesmo em tempos de crise econômica, revelando o interesse em realizar estudo aprofundado sobre ICMS, o que será feito para saber de seu surgimento, quais as operações sujeitas às cobranças e o momento da incidência do fato gerador do referido imposto, previsto na Constituição Federal de 1988.

Pretende-se, com este estudo, entender a devida tributação no comércio eletrônico, referente à nova EC nº 87/2015, na forma de compartilhamento do ICMS entre os estados. Estes estados (origem), aos quais se situam as lojas ou centros de distribuição online e os de destino, onde está situado o consumidor da devida mercadoria.

O imposto nas operações de bens e serviços, principalmente no comércio eletrônico (*e-commerce*), sofreu sensível alteração, pois no Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) a qual, outrora, era pago para o estado de origem, é hoje repartido também com o estado dos destinatários não contribuintes da devida mercadoria. O comércio eletrônico, o qual trouxe importantes modificações do ICMS, seus comerciantes precisarão saber a alíquota de suas mercadorias em cada estado, sendo assim, a melhor forma de aplicar as devidas obrigações tributárias.

A Emenda Constitucional nº 87, publicada em 16 de abril de 2015, alterou a redação do art. 155 da Constituição Federal, para fins de regramento de incidência do ICMS nas operações interestaduais. Sendo assim, a referida emenda trará um impacto maior ao comércio eletrônico, devido ao seu novo regramento.

Diante disso, pergunta-se: as obrigações dos empreendedores do comércio eletrônico estão adequadas conforme as novas alterações do ICMS, pela divisão do imposto trazida com a implementação da Emenda Constitucional nº 87/2015, onde estes precisarão rever os custos de seus produtos dependendo da venda? Ou ensejarão uma nova guerra fiscal entre os Estados de origem e destinatários, do produto ou serviço ofertado nas vendas online?

Visando encontrar respostas ao problema, o método utilizado será o dedutivo, pois a pesquisa partirá de uma abordagem geral da Constituição Federal de 1988 e como era redigido seu texto antes da mudança do ICMS, com a alteração feita pela EC nº 87/2015. Servindo-se, ainda, do método monográfico para fins de análises doutrinárias, sendo que o tema parte de discussões sobre novas responsabilidades e obrigações tributárias no comércio eletrônico.

Diante disso, o trabalho estruturou-se em duas partes. Na primeira, o comércio eletrônico no Brasil e, em um segundo momento, a devida tributação do ICMS dentro do comércio eletrônico. Seguindo essa estruturação, busca-se compreender o instituto, sua aplicabilidade e fiscalização do referido imposto. A partir dos resultados das pesquisas, visa-se refletir sobre os efeitos práticos da estrutura do imposto e a arrecadação dos Estados, referentes à repartição de receitas.

As vendas a distância, mais precisamente as online, tornaram-se uma constante em todo país, assumindo inclusive proporções mundiais. Dessa forma, a necessidade de esclarecimentos sobre o comércio eletrônico no Brasil e sua tributação visa identificar quais as tarefas e responsabilidades tributárias que se refletirão sobre as empresas, que terão a função de verificar a alíquota devida, de acordo com a unidade de Federação para onde se destina o produto vendido. Com o devido crescimento do comércio virtual e o amparo legal da EC nº 87/2015, esse repasse da alíquota será posteriormente maior para os estados de destino das mercadorias, onde os empreendedores deverão atentar-se a essas novas medidas.

2 COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL

O comércio eletrônico, também chamado de *e-commerce*, é a forma de compra e venda atribuída a lojas virtuais, as quais possuem suas próprias plataformas. As compras e vendas são feitas através de equipamentos tecnológicos que suportam as plataformas virtuais, como tabletes, celulares e computadores.

Com o *e-commerce*, as empresas podem vender seus produtos ou serviços diretamente com os clientes, sejam eles pessoas físicas e ou pessoas jurídicas. O número de vendas no varejo virtual cresce a cada ano e, conseqüentemente, a população de usuários também (EUGÊNIO, 2017). Segundo Methidieri (2015), o Brasil tem menos de vinte anos no mercado eletrônico, tendo várias mudanças até os dias atuais. Contudo, foi apenas no ano de 2000 que as lojas virtuais viraram tendências e começaram a ganhar forças no Brasil (MARTINS, 2016).

A população brasileira inovou-se ao buscar novos meios para suas compras, mas a confidencialidade, disponibilidade, integridade de dados e segurança cliente/empresa foi aparecendo aos poucos, mostrando o crescimento desse segmento. Isso posto, confirma, então, que, nos anos de 2001 a 2015, o faturamento do setor apresentou crescimento acelerado (SEBRAE, 2016).

Para Sampaio (2017), só pode ser chamado de comércio eletrônico o que traz produtos de uma única empresa, sendo ele um fabricante ou revendedor, em uma plataforma virtual própria, não tendo intermediador para a venda. Com equipamentos tecnológicos e uma infraestrutura de rede, as lojas virtuais dispõem seus produtos para milhares de pessoa através da internet.

Diante desse cenário, as empresas migraram seus produtos para suas plataformas virtuais, agregando crescimento no *e-commerce* brasileiro e atraindo cada vez mais os consumidores.

2.1 O crescimento do comércio eletrônico

Com a facilidade de compra e venda, o varejo eletrônico aumentou o número de usuários. Diante desse crescimento constante, a tecnologia, os profissionais e o empreendedorismo precisaram acompanhar as expectativas de seus clientes.

O *e-commerce* gerou 718 mil empregos e teve um faturamento de 53,4 bilhões no ano de 2016 e deve crescer 12% a mais que 2016, faturando 59,9

bilhões, de acordo com a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM, 2016). Segundo a SEBRAE (2016), o *e-commerce* cresceu por demonstrar segurança e confiança na hora das compras, ainda, justifica que os meios de pagamento e trocas são fatores fundamentais.

Para que seja entendido em números, segue tabela disponibilizada pelo site Ebit³, podendo ser acessado pelo site Profissional do *E-commerce*⁴, com dados do ano de 2016 em questão de faturamento nas principais datas comemorativas:

Sazonalidade do E-commerce no Brasil 2016



2016	Período	Faturamento	Tiquete Médio	Crescimento
Dia do Consumidor	16/03/2016	R\$ 224 mi	R\$ 398	12%
Dia das Mães	23/04 a 07/05/2016	R\$ 1,62 bi	R\$ 402	8%
Dia dos Namorados	28/05 a 12/06/2016	R\$ 1,65 bi	R\$ 410	16%
Dia dos Pais	30/07 a 13/08/2016	R\$ 1,76 bi	R\$ 441	12%
Dia das Crianças	28/09 a 11/10/2016	R\$ 1,66 bi	R\$ 408	13%
Black Friday	25/11/2016	R\$ 1,90 bi	R\$ 653	17%
Cyber Monday	28/11/2016	R\$ 571 mi	R\$ 676	94%
Natal	15/11 a 24/12/2016	R\$ 7,7 bi	R\$ 463	4%

Fonte: Ebit Informação - www.ebit.com.br

Tabela: Sazonalidade do *E-commerce* no Brasil 2016.

Fonte: PROFISSIONAL DO *E-COMMERCE*, 2016.

No Brasil, essa segurança e confiança demonstrada pelos consumidores passam pela reputação dos selos de segurança e demais mecanismos, que as lojas virtuais fornecem sem causar prejuízos para garantia a seus clientes. Basta uma fase de adaptação para impulsionar as vendas do comércio eletrônico (EUGÊNIO, 2017).

Conforme informações do site SEBRAE, todo negócio possui prós e contras na compra de produtos e serviços. É importante o consumidor estar bem informado, para não ser prejudicado e frustrado ao adquirir o produto. Dentre as principais

³ EBIT. Empresa nacional que analisa os pontos positivos e negativos de cada *e-commerce* desde 2001. A reputação das lojas virtuais é medida de acordo com a certificação Ebit (Diamante ou medalhas Ouro, Prata, Bronze ou Em avaliação). Ao acessar qualquer site de *e-commerce*, procure pela nossa medalha e saiba como a loja está atendendo seus consumidores. Disponível em: <<https://www.ebit.com.br/>>. Acesso em: 28 out. 2017.

⁴ PROFISSIONAL DO *E-COMMERCE*. Os números do mercado de *E-commerce*. Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/e-bit-numeros-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 30 out. 2017.

vantagens, há a maior comodidade, devido à disponibilidade 24 horas por dia e o acesso por qualquer meio eletrônico que possua conexão com a internet. As desvantagens estão na vulnerabilidade dos dados de cartão de crédito pelos *hackers*, compras incorretas pela despadronização do tamanho de roupas e calçados e pelo atraso ou danificação do produto na entrega (SEBRAE, 2014).

Diante desses dados, o *e-commerce* mostra sua vasta capacidade de comercialização, atribuindo economia, tempo, variedade, fidelização, segurança, entre outros aspectos importantes. Porém, para tal crescimento exigiu-se normas para fiscalização e para clientes insatisfeitos, ou ainda, para compras que não deram certo. Assim, a última alteração para a designada lei do *e-commerce* foi no Decreto nº 7.962 de 15 de março de 2013, o qual dispõe sobre a contratação no comércio eletrônico.

O artigo 2º do Decreto nº 7.962/2013 apresenta de forma clara as informações que o consumidor deve atentar-se para cada vez que for adquirir um produto em um determinado site.

Art. 2º Os sítios eletrônicos ou demais meios eletrônicos utilizados para oferta ou conclusão de contrato de consumo devem disponibilizar, em local de destaque e de fácil visualização, as seguintes informações:

I - nome empresarial e número de inscrição do fornecedor, quando houver, no Cadastro Nacional de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda;

II - endereço físico e eletrônico, e demais informações necessárias para sua localização e contato;

III - características essenciais do produto ou do serviço, incluídos os riscos à saúde e à segurança dos consumidores;

IV - discriminação, no preço, de quaisquer despesas adicionais ou acessórias, tais como as de entrega ou seguros;

V - condições integrais da oferta, incluídas modalidades de pagamento, disponibilidade, forma e prazo da execução do serviço ou da entrega ou disponibilização do produto; e

VI - informações claras e ostensivas a respeito de quaisquer restrições à fruição da oferta (BRASIL, 2013).

Diante do exposto, em 16 de abril de 2015, surgiu uma nova Emenda Constitucional, a EC nº 87/2015, que traz novas regras sobre ICMS e o comércio eletrônico (*e-commerce*). Assim, passa-se a expor, dando seguimento ao trabalho, fatores que levam a entender e analisar como será essa tributação no *e-commerce*, a partir das alterações que o referido imposto traz.

3 DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Dentre as mais variadas formas de tributação no Brasil, uma delas destaca-se pela relevância de sua incidência diária nas operações e serviços prestados pelas empresas e empreendedores.

O imposto cobrado decorrente das vendas pela internet será de acordo com o Estado de destino. Para tanto, o estudo terá enfoque as vendas interestaduais feitas a não contribuintes (pessoas físicas, consumidor comum) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, e o recolhimento deste, conforme publicada a Emenda Constitucional 87/2015, objetivando fazer uma partilha mais justa do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) entre os Estados.

3.1 Aspectos principais

Dentre as mais variadas atividades do comércio eletrônico (*e-commerce*), existem as tributações que serão aplicadas aos produtos que envolvam as vendas virtuais. Entende-se como tributo o conceito jurídico expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional em que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Os tributos, na sua grande maioria, costumam implicar dificuldades sobre os profissionais e empreendedores do comércio eletrônico. Impostos dos mais variados tipos e alíquotas a serem aplicadas sobre as atividades exercidas. Sendo assim, faz-se necessário, a cada dia, uma adaptação aos novos regramentos, para que estes empreendedores se enquadrem ao regime tributário em suas respectivas empresas.

Dessa forma, devem-se atentar as alterações que os tributos sofrem constantemente através de emendas, onde a Constituição Federal está no topo deste ordenamento. A lei irá dispor ao ente federativo competência para instituir o imposto devido na relação, conforme artigo 146, III da CF, sobre normas gerais em matéria tributária.

3.2 O contexto do ICMS

O imposto mais importante a ser estudado no presente trabalho será sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. O referido imposto estadual é muito importante na arrecadação sobre produtos que serão comercializados a terceiros envolvidos. Configurado por sua complexidade e das mais variadas alíquotas que serão empregadas, dependendo da origem e destino dos estados que estabeleceram esta relação.

O ICMS é um imposto estadual muito importante na arrecadação sobre operações de serviços, de transporte e de comunicações. Essa comercialização de produtos gera uma tributação devida ao estado de origem e a um estado destinatário das mercadorias, os quais possuem tabela com os devidos valores. O ICMS é regulamentado pelo artigo 155, II e § 2º da Constituição Federal e pela lei Complementar nº 87/1996, conhecida como a Lei Kandir, aplicação e validação em todos os Estados brasileiros.

Esse tributo, conforme Piccoli conceitua em sua obra, é que:

Por ter sua incidência nas relações de consumo, sobre a cadeia comercial de um bem ou mercadoria ou, ainda, sobre a prestação de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, é a principal fonte de renda dos Estados e do Distrito Federal (PICCOLI, 2015).

Verifica-se também que o ICMS possui natureza não cumulativa, onde, em cada etapa da circulação do produto ou mercadoria, incide o devido imposto. Sendo assim, o imposto incide em cada etapa e tributado de acordo com a especificação da mercadoria. Sobre a não-cumulatividade, Cassone aponta alguns aspectos do ICMS:

O ICMS será não-cumulativo. Distingue-se da cumulatividade, tendo em vista que nesse sistema o imposto incide, em cada etapa, sobre a totalidade do valor das mercadorias, sem nenhum abatimento. Em seguida, o inciso explica como se dará a não-cumulatividade. Pela redação posta, o ICMS incidirá sobre o valor total das mercadorias, dando a diretriz de como deverá ser emitido o documento fiscal. E a não cumulatividade se efetivará no momento do pagamento do imposto por D, em que, do devido na operação de saída de seu estabelecimento, se abaterá o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). Na prática, esse montante cobrado consta do documento relativo à operação de venda, emitido por C contra D, considerando que no documento fiscal de C já vem embutido o valor das anteriores (CASSONE, 2007, p. 325).

Devido às grandes alterações sofridas pelo ICMS, a sua interpretação gerou novas discussões doutrinárias, cabendo ao contribuinte arcar com todas as obrigações devidas ao Fisco. Além disso, este apenas obtinha os lucros devidos pelas arrecadações, quando esse imposto era cumulativo ao longo dos tempos.

Com o surgimento de novas leis, uma delas a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida Lei Kandir, em seu artigo 1º em que: “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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”. Teve-se a iniciativa de uma inovação do ICMS, a fim de minimizar a onerosidade desse imposto, a todos os contribuintes (BRASIL, 1996).

Dessa maneira, tem-se o entendimento da doutrinadora Regina Helena Costa, relacionando a capacidade contributiva sobre o contribuinte:

A nosso ver, a não-cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos (COSTA, 2009, p. 369).

Vale destacar, pela evolução histórica do ICMS que tem como principal característica a não-cumulatividade, recebeu no dia 16 de abril de 2015 mais uma mudança, a aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015, alterando significativamente o artigo 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal, sobre o contribuinte final do imposto, vigorando da seguinte maneira:

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 (BRASIL, 2015).

Conforme novo regramento adotado, o estudo passa a ser desenvolvido para que haja uma boa compreensão da tributação no comércio eletrônico e de uma

possível guerra fiscal entre os Estados, devido a essa aprovação da EC nº 87/2015, considerando seus efeitos tributários.

3.3 Nova sistemática de recolhimento do ICMS, prevista pela EC nº 87/2015

Estabelecendo novo regramento devido à modificação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988, a EC nº 87/2015 adota o sistema de vendas com relação às operações e serviços destinados ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, nas relações interestaduais.

No objeto a ser estudado, o recolhimento do ICMS será referente ao consumidor não contribuinte do imposto, no caso, grande parte da sociedade que adquire, por meio da internet, os seus produtos com grande facilidade, o chamado comércio eletrônico.

Com essa alteração, é necessário que seja feito o recolhimento de um diferencial de alíquotas. A alíquota interestadual pode ser 4% para casos específicos de mercadorias importadas, 7% como exceção ou 12% como regra. Em comparação com a alíquota interna do estado de destino, quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte do imposto, a responsabilidade tributária pelo cálculo e recolhimento é do destinatário/remetente da mercadoria, conforme estabelece: “as alíquotas externas são praticadas nas vendas entre um estado e outro, e são bem mais baixas que as alíquotas internas – geralmente 7% ou 12% –, dependendo da origem e do destino” (SALVO, 2016).

A repartição a que se refere o exposto acima é o Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL), que é uma obrigação contábil nas operações interestaduais. Para melhor compreensão desse diferencial, usa-se um exemplo de mercadoria que sairá de São Paulo, tendo como destino o Rio Grande do Sul, conforme tabela de alíquota nas Operações Interestaduais (BOLETIM CONTÁBIL):

Nesse caso, a tarifa interestadual de São Paulo é de 12%, enquanto que a alíquota interna do estado do Rio Grande do Sul é de 18%. Sendo assim, o DIFAL é de 6% sobre o valor da operação. Portanto, para um produto que custou R\$ 100, R\$ 6 corresponderão ao DIFAL, conforme a tabela do Boletim Contábil⁵ demonstra.

⁵ Cada Unidade Federativa do país possui a sua própria tabela interna para a circulação de produtos e serviços nas operações interestaduais.

Durante o período de 2017, 60% desse valor foi para o estado de destino da mercadoria, enquanto que 40% foram destinados ao estado de origem. Usando o mesmo exemplo anterior, R\$ 3,60 iriam para o Estado do RS, e outros R\$ 2,40 seguiriam para o Estado de SP. A seguir, segue a tabela de Repartição de receitas da nova hipótese de aplicação do DIFAL, conforme Velloso aclara a partir da EC nº 87/2015:

Ano	Estado de destino	Estado de origem
2015	20%	80%
2016	40%	60%
2017	60%	40%
2018	80%	20%
2019	100%	0%

Tabela: Repartição das receitas da nova hipótese de aplicação do diferencial de alíquotas.
Fonte: VELLOSO, 2015

Conforme as repartições do DIFAL, a partir do novo regramento com a EC 87/2015, ocorreu da seguinte forma: no ano de 2015: 20% do DIFAL ao estado de destino (80% ao estado de origem); 2016: destino 40%, origem 60%; 2017: destino 60%, origem 40%; 2018: destino 80%, origem 20%; 2019: 100% ao estado de destino. Mediante ao exposto, o professor Eduardo Sabbag (2016), em seu vídeo disponibilizado no site CERS Cursos online, especifica a referida mudança.

Anteriormente à EC 87/2015, uma pessoa física não contribuinte do ICMS, localizada no Rio Grande do Sul, adquirisse uma mercadoria de empresa localizada em São Paulo, recolhia-se o ICMS para o Estado de São Paulo, ou seja, utilizava a alíquota interna do Estado em que se localizava a empresa que vendia a mercadoria, não estabelecendo o diferencial de alíquotas.

Com esse novo regramento, principalmente entre as empresas de vendas online, devem observar essa nova sistemática e recolher o DIFAL de acordo com as diferenças estabelecidas em cada Estado da Federação, onde, segundo Velloso (2015), há definição do responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquotas: se o destinatário não for contribuinte do ICMS, o diferencial de alíquotas não deverá ser recolhido por ele, mas pelo próprio vendedor (ou prestador do serviço) (VELLOSO, 2015).

O momento da ocorrência do fato gerador dessa transação, entre a saída da mercadoria para outro Estado destino, configura o ICMS a ser aplicado, sendo assim, Sabbag (2009, p. 614) conceitua como fato gerador, o qual se “caracteriza pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, desta forma, o conceito de ‘fato’. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno”. Dessa forma, passa-se a seguir com o tema, a fim de entender a aplicabilidade dentro do comércio eletrônico com a ascensão da internet.

3.4 Pela ascensão da internet e o crescimento do comércio eletrônico

A revolução da internet impulsionou as tratativas, as quais culminaram na EC nº 87/2015, contribuindo, assim, ao chamado comércio eletrônico. Neste sentido, houve uma alteração na Constituição Federal no novo regramento de repartição do diferencial de alíquotas entre os estados de origem e o destinatário não contribuinte.

Com a grande disponibilidade variada de mercadorias encontradas no comércio online, as pessoas conseguem adquirir diversos produtos em suas casas, no trabalho ou qualquer lugar que se encontrem, através de seus dispositivos móveis, computadores e outros meios eletrônicos. Encontra-se a mais variada disponibilidade desses produtos, desde os mais comuns, como roupas, calçados, até os aparelhos eletrônicos etc.

Dessa forma, a alteração trará impactos na arrecadação do ICMS entre estados, principalmente a aqueles Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conforme Velloso esclarece:

Objetiva-se superar um grave problema dos Estados ditos “consumidores”, sobretudo aqueles do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que estavam sofrendo sensível perda de arrecadação com o comércio eletrônico, cujos principais estabelecimentos estão sediados nos Estados ditos “produtores”, fundamentalmente nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro (VELLOSO, 2015).

Com a nova mudança do regramento do recolhimento da alíquota, a partir do ano de 2019, os estados considerados produtores deixarão de receber esse diferencial, o qual hoje é dividido com o estado consumidor. Ressalta deste entendimento Coriolano Almeida Camargo (Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de SP) e Emerson Alvarez Predolim (membro da Comissão de Direito Eletrônico e Crimes de Alta Tecnologia), que:

A mudança trazida pela EC 87/15 traz impactos substanciais no processo das empresas que praticam este tipo de comercialização, pois são atores indispensáveis na nova forma de distribuição deste imposto, bem como, trará impactos na arrecadação dos estados que concentram estas empresas.

É certo que os estados de origem tendo uma perda tributária nestas transações acirrarão suas fiscalizações para entender quando cabe o repasse e quando não. Desta forma, as empresas deverão estarem atentas a forma de controle e demonstração da diferença entre vendas locais e vendas online para sanar quaisquer dúvidas em uma fiscalização. (CAMARGO; PREDOLIM, 2015)

Com essa nova realidade, será exigida das empresas uma readaptação aos processos, controles e obrigações para realizar o correto repasse do tributo, para o estado de destinação do produto ou mercadoria. Cabe a essas empresas cumprir essa regulamentação e as orientações junto ao fisco nas vendas realizadas para o consumidor final não contribuinte, pelo acelerado e crescente avanço da tecnologia, que aumentaram as vendas online (ARGENTIM, 2015).

3.5 Da fiscalização

No que diz respeito à Fiscalização Tributária, passa inicialmente por via administrativa, onde regulamenta-se em função da natureza do tributo de que se tratar, conforme o artigo 194 do Código Tributário Nacional. Nesse pensamento, o doutrinador Sabbag elenca:

A fiscalização se materializa em atos de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, quer sejam principais ou acessórias. São atos decorrentes da faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas, quanto à instituição de tributos.

A competência e os poderes das autoridades administrativas, que laboram no mister fiscalizatório, estão adstritos a regramentos estipulados pela legislação tributária, impostos pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 194 (SABBAG, 2009, p. 842).

Nesse sentido, o campo da fiscalização é amplo, pois pode se estender às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Vale lembrar que a devida fiscalização deverá ser feita por pessoas para as quais a legislação atribua competência (GUIA TRIBUTÁRIO, 2013).

Deste modo, no comércio eletrônico, um dos órgãos que fiscaliza esse ramo é o Programa Estadual de Defesa dos Consumidores (PROCON). O qual tem como objetivo esclarecer, informar, orientar e, principalmente, fiscalizar preventivamente

os direitos do consumidor, aplicando sanções quando for o caso (PROCON-RS, 2017).

O PROCON de Caxias do Sul iniciou uma varredura nos sites de *e-commerce* brasileiros. Tal fiscalização visa à proteção do consumidor em relação a sites que estão em descumprimento às leis, analisando da seguinte forma:

O Procon Caxias do Sul analisou 10 sites de *e-commerce* a fim de identificar possíveis descumprimentos ao Código de Proteção e Defesa do Consumidor (CDC), Decreto Federal, que o regulamenta, bem como, aos dispositivos do Marco Civil da Internet. Nos casos em que encontradas irregularidades, foram lavrados autos de infração. Independentemente disso, estão sendo expedidos ofícios para todos os administradores dos sites, de modo a informar os procedimentos relativos aos dados e metadados dos consumidores (PROCON-RS, 2017).

Com as mais variadas reclamações dos consumidores no comércio eletrônico, a atuação dos órgãos públicos deve ser efetiva. Sendo assim, o mercado virtual precisa atentar-se a esses órgãos que fiscalizam o *e-commerce*, para fins de evitar problemas nas suas vendas pela grande exigência dos consumidores brasileiros.

4 PONTO DE VISTA TÉCNICO

Com o intuito de reforçar o conteúdo exposto nos capítulos anteriores, foi feita uma entrevista pessoal com a contadora Leandra Calegare Meneghetti⁶, com a devida experiência na área, na data de 04 de novembro de 2017.

Trata-se de conhecimentos técnicos e específicos com profissional que atua diariamente com as empresas, sendo assim, de forma clara, foram explanados os elementos cerne do trabalho, ao qual, foi desenvolvido.

Foram feitos cinco questionamentos sobre o tema, cujo conteúdo exposto de um ponto de vista mais técnico por esta profissional, será descrito a seguir.

⁶ Ms. Leandra Calegare Meneghetti Graduação em Contabilidade, Especialização em Gestão Pública e Mestrado em Engenharia de Produção, ambos pela Universidade Federal de Santa Maria/RS. Contadora na SLM Assessoria Contábil Ltda desde 2002 até o momento. Professora das disciplinas de Contabilidade, Metodologia de Custos e Constituição e Arranjos de Empresas na Antonio Meneghetti Faculdade desde Fev/2008 até o momento.

Questionamento 01) Quais as alíquotas básicas de ICMS aplicadas nos estados brasileiros?

Antes de realizar os cálculos do DIFAL é preciso conhecer a legislação estadual que regulamenta sobre o tema, em especial as alíquotas de tributação dos Estados envolvidos na operação. Pois cada UF tem ordenamentos próprios.

Resumidamente, as alíquotas internas de cada Estado são fixadas por lei estadual, e as alíquotas interestaduais, por resolução do Senado Federal.

Nos procedimentos deste estudo, os aspectos fiscais estão relacionados à aplicação das alíquotas interestaduais do ICMS, fixadas pelas Resoluções Nos. 22/1989 e 13/2012 do Senado Federal, que são utilizadas nas operações ou prestações que destinem bens ou serviços a destinatários localizados em outros Estados.

No quadro a seguir, estão sintetizadas as principais regras sobre a aplicação das alíquotas interestaduais:

Percentuais	<p>a) 12% em saídas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou do Estado do Espírito Santo;</p> <p>b) saídas das regiões Sudeste e Sul, exceto Espírito Santo: b.1) 12% quando o destinatário estiver, também, localizado nestas regiões; b.2) 7% quando o destinatário estiver localizado nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo;</p> <p>c)4%: c.1) nas saídas de bens e mercadorias importadas do exterior; c.2) na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.</p>
Simples Nacional	Observar legislação específica.

Segue também um quadro prático com as alíquotas aplicáveis às operações/prestações entre as Unidades da Federação.

Para localizar qual a alíquota correta a ser aplicada, basta identificar as Unidades da Federação de origem e de destino das mercadorias envolvidas na operação, observando-se que a coluna vertical representa a “origem” da mercadoria, e a coluna horizontal, o seu “destino”. Os espaços escuros representam operações internas e, portanto, fora do tema tratado neste texto. Os números grafados no quadro representam porcentagem (%).

ORIGEM	DESTINO																											
	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	EX
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	4
AL	12	18	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	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
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	4
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	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
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	4
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	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PA	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	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20	7	7	12	12	7	7	4	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
RR	12	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	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	7	7	17	12	7	7	4		
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	7	7	12	18	7	7	4		
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	18	12	4	
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	18	4	
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

Tabela: Quadro prático de alíquotas interestaduais.

Fonte: <[http://bcmassessoria.com.br/web-](http://bcmassessoria.com.br/web-files/uploads/arquivo/4a94d9852d908a06f12fe6b1b519b250.pdf)

[files/uploads/arquivo/4a94d9852d908a06f12fe6b1b519b250.pdf](http://bcmassessoria.com.br/web-files/uploads/arquivo/4a94d9852d908a06f12fe6b1b519b250.pdf)>

Questionamento 02) Quais os percentuais de segregação/distribuição?

A partilha do ICMS nas operações destinadas a não contribuintes se vem se dando e dar-se-ão nas seguintes proporções:

- 2017: 60% para a UF de destino e 40% para UF de origem;
- 2018: 80% para a UF de destino e 20% para UF de origem;
- 2019: a partir de 2019: 100% para a UF de destino.

Questionamento 03) Como o cálculo do imposto devido é realizado e, como ele é evidenciado através dos documentos fiscais para demonstrar aos órgãos controladores a regularidade da operação?

O cálculo do DIFAL nas operações destinadas a não contribuintes e a responsabilidade pelo recolhimento é de responsabilidade do remetente. Para o cálculo todas as Unidades da Federação entendem que a base de cálculo deve ser

o valor total da operação ou prestação, com o ICMS incluído na sua própria base de cálculo (ICMS “por dentro”), calculando com o percentual da carga tributária final da mercadoria no Estado destinatário.

Base de cálculo	O valor total da operação ou prestação, com o ICMS incluído na sua própria base de cálculo (ICMS "por dentro"), calculado com o percentual da carga tributária final da mercadoria no Estado de destino, nesta incluído o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, se aplicável.
Alíquota interestadual aplicável	4% (mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%), 7% ou 12%. Caso haja, na UF de origem, incentivo ou benefício fiscal sem autorização em convênio ICMS, a alíquota a ser utilizada será aquela correspondente à carga tributária efetivamente cobrada pela UF de origem.
Alíquota interna aplicável	A alíquota interna aplicável no Estado de destino da mercadoria ou serviço, correspondente à carga tributária efetiva incidente na operação ou prestação, considerando eventuais isenções e reduções de base de cálculo vigentes.
Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza	Adicional à alíquota interna do ICMS no Estado de destino, se aplicável.
Exemplo de cálculo (sem o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza), com mercadoria sujeita à alíquota interna de 18%	<p>Valor da mercadoria sem ICMS = R\$ 10.000,00; - Valor total da aquisição = R\$ 12.195,12 (com o ICMS embutido com a carga tributária do Estado destinatário); - Alíquota ICMS interestadual = 12%; - ICMS origem = R\$ 1.463,41; - Alíquota interna na UF de destino (ALQ intra) = 18%;</p> <p>Cálculo: - ICMS Difal = [BC x ALQ intra] - ICMS origem; - ICMS Difal = [R\$ 12.195,12 x 0,18] - R\$ 1.463,41; - ICMS Difal = R\$ 2.195,12 - R\$ 1.463,41; Valor do Difal = R\$ 731,71, partilhado entre as UF de origem e de destino.</p>

Fonte: Convênio ICMS No. 93/2015.

O reconhecimento da operação se dá através da emissão do documento fiscal, pois as operações sob análise devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica (NFe), modelo 55, a qual deverá conter as informações previstas no Ajuste Sinief No. 7/2005. Neste momento é importante que se tenha muito cuidado para que todas as informações sejam incluídas corretamente levando em consideração todas as características da operação inibindo assim qualquer exigência futura por parte do fisco.

Questionamento 04) Como os Estados estão operacionalizando a fiscalização da distribuição das receitas arrecadadas neste tipo de operação?

A fiscalização do estabelecimento de contribuinte localizado na UF de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas UF envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se ao Fisco da UF de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças, Tributação ou Receita da UF do estabelecimento a ser fiscalizado.

Nessa hipótese a UF de origem deve conceder o credenciamento em até 10 dias, configurando anuência tácita a ausência de resposta. Fica dispensado o credenciamento prévio na hipótese de a fiscalização ser exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

No quadro a seguir, será apresentado as principais regras aplicáveis às operações de que trata este estudo.

Base de cálculo	<p>Valor da operação ou preço do serviço, acrescido:</p> <p>a) do montante do próprio imposto;</p> <p>b) do seguro, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos concedidos sob condição;</p> <p>c) do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.</p> <p>Nota: Para o cálculo do Diferencial de Alíquotas (Difal) considerar o benefício fiscal da redução de base de cálculo ou de isenção do ICMS concedido na operação ou prestação interna.</p>
Cálculo do imposto	<p>a) aplicar a alíquota interestadual, a ser recolhida integralmente à Unidade da Federação de origem;</p> <p>b) calcular a diferença entre a alíquota interestadual e a interna da UF de destino, para fins de partilha;</p> <p>c) considerar o Fundo de Combate à Pobreza (CFP), a ser pago integralmente à UF de destino.</p>
Difal	<p>Prestação de serviços:</p> <p>a) não haverá a partilha, devendo ser recolhido integralmente à UF de destino;</p> <p>b) não haverá Difal quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem.</p> <p>Recolhimento:</p> <p>a) mediante utilização da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da UF de destino.</p> <p>Prazo: 15º dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço.</p>
Obrigações acessórias	<p>a) operação acobertada por Nota Fiscal Eletrônica (NF-e);</p> <p>b) escrituração fiscal: Observar as orientações do Guia Prático da</p>

Na Imagem a seguir é possível visualizar como funcionam as operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do ICMS.

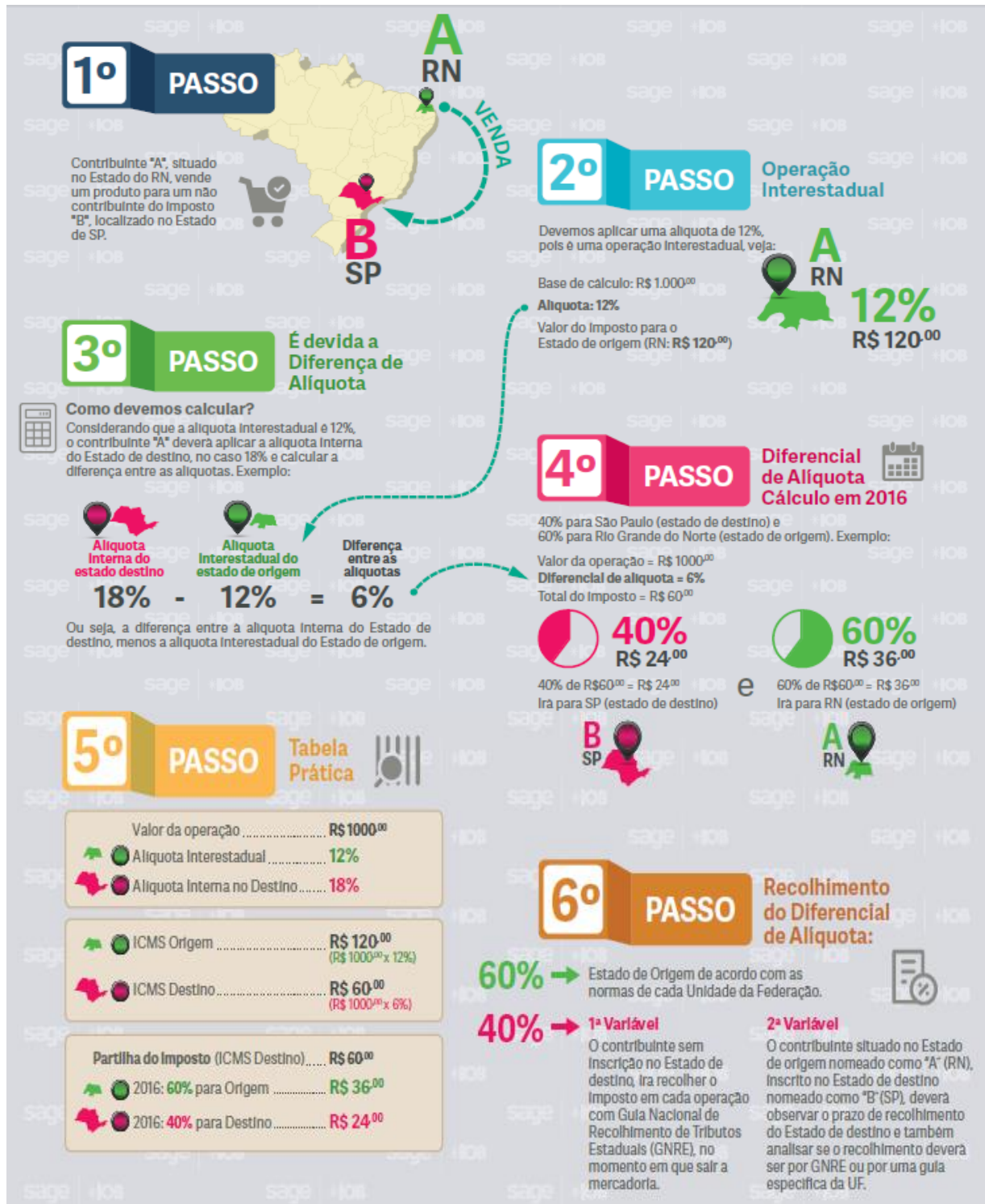


Tabela: Saiba como funcionam as operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do ICMS.

Fonte:

https://www.ioonline.com.br/Repository/ServContent?guid=Infografico_Operacoes_Interestaduais_Consumidor_Final.

Ressaltando então, que o recolhimento do diferencial de alíquotas em favor da UF de destino, deverá ser efetuado por meio da GNRE ou outro documento de arrecadação (GA – Guia de Arrecadação), de acordo com a legislação de cada UF por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

Esse recolhimento deverá ser efetuado em documento de arrecadação ou GNRE distintos. E, este documento deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

Algumas UF de destino do bem ou do serviço disponibilizam, na forma de sua legislação, aplicativo que calcula o diferencial de alíquotas, devendo o respectivo, ser recolhido no prazo devido.

Questionamento 05) Como as empresas deste segmento estão organizadas operacionalmente para atender as exigências existentes?

Para desempenhar adequadamente as suas atividades cada vez mais estas empresas estão buscando se modernizar através da implantação de recursos tecnológicos capazes de dar maior agilidade às operações realizadas.

Atualmente, já existem softwares que possuem o que alguns denominam de “cadastro inteligente”, ou seja, através de um banco de dados continuamente atualizado por profissionais altamente capacitados o sistema mantém automaticamente os cadastros das empresas atualizados para estes tipos de operações e, outras.

No entanto, também se fez necessário contratar e/ou treinar profissionais que pudessem ter a capacidade de executar as operações, analisar sua regularidade e cálculos.

5 CONCLUSÃO

De todo o exposto, verifica-se que as exigências do tributo sobre o comércio eletrônico aumentaram as dificuldades operacionais para empresas e empreendedores. Os Estados, neste caso, poderão ensejar guerras fiscais para atrair novos investimentos e minimizar as perdas decorrentes da arrecadação da repartição de alíquotas.

As informações abordadas no trabalho sobre o comércio eletrônico (*e-commerce*) e a sua devida tributação no sistema brasileiro trará novas discussões sobre o tema, principalmente sobre a nova sistemática trazida pela EC nº 87/2015.

Desse modo, é de fato que o crescimento do comércio eletrônico traz novas perspectivas em todos os segmentos aos brasileiros. Expectativa de faturamento, desempenho econômico o qual, sendo assim, acarretará às empresas do comércio virtual novas obrigações tributárias.

Frente a isso, a presente pesquisa buscou a resposta ao problema, perante a nova sistemática adotada pela EC nº 87/2015 no comércio eletrônico, em que foi criada uma estrutura que, ao invés de ser simplificada, acabou sendo complexa. Uma vez que os sistemas e instrumentos eletrônicos que estão à disposição poderiam fazer todo esse repasse de recursos eletronicamente e o sistema, de uma única vez, poderia fazer essa divisão.

Ainda assim, o comércio eletrônico não questiona a forma de distribuição que deve ser aplicada, mas sim a problemática em atender a todas as essas obrigações que surgiram. Cabe aos empreendedores e as empresas lutarem contra essa burocracia, diante das regras que entraram em vigor, estando sujeitas à fiscalização e uma possível autuação fiscal, decorrente do descumprimento das obrigações tributárias.

Dentre os argumentos, com o decorrer dos anos, a reforma do ICMS no *e-commerce*, mais precisamente a vigência da EC nº 87/2015, nos dará um real posicionamento se as empresas conseguirão se adaptar a todas essas expectativas de forma efetiva. Entretanto, cabe às empresas e aos empreendedores investir em profissionais, remodelagem de processos e controle nas operações realizadas por eles, e que seja feita da forma correta e menos onerosa com relação a essa carga tributária.

Pelo exposto, cabe também aos Estados amenizar o conteúdo, visando a melhor repartição dos tributos. De certa forma, a medida veio atender aos Estados menos favorecidos nessa arrecadação do DIFAL nas compras virtuais, o equilíbrio no repasse aos Estados destino busca diminuir os efeitos de uma futura guerra fiscal e aqueles beneficiados (Estados, empresas e empreendedores) deverão aproveitar esse aumento da arrecadação para fomentar novos empregos.

De fato, não será uma tarefa fácil às empresas e empreendedores com a complexa burocracia desse novo regimento, podendo ensejar uma insegurança

jurídica. O cumprimento acessório dessas obrigações poderá surgir efeitos no valor dessas mercadorias. Sendo assim, os consumidores finais não contribuintes do imposto ICMS deverão, novamente, arcar com todo um prejuízo decorrente dessa alteração na repartição de alíquotas.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE COMÉRCIO ELETRÔNICO (ABCOMM). **E-commerce brasileiro espera faturar R\$59,9 bilhões em 2017**. ABCOMM, 2016. Disponível em: <<https://abcomm.org/noticias/e-commerce-brasileiro-espera-faturar-r-599-bilhoes-em-2017/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

ARGENTIM, Munir. **A EC 87/2015 e e-commerce**. Jusbrasil, 2015. Disponível em: <<https://drmunir.jusbrasil.com.br/artigos/325426842/a-ec-87-2015-e-e-commerce>>. Acesso em: 30 out. 2017.

BCM ACESSORIA. **Quadro prático de alíquotas interestaduais**. Disponível em: <http://bcmassessoria.com.br/web-files/uploads/arquivo/4a94d9852d908a06f12fe6b1b519b250.pdf>. Acesso em: 04 de nov. 2017.

BOLETIM CONTÁBIL. **ICMS: Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais**. Disponível em: <http://www.boletimcontabil.com.br/tabelas/icms_orig.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. Planalto, Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Planalto, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 7.962, de 15 de março de 2013**. Regulamenta a Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990, para dispor sobre a contratação no comércio eletrônico. Planalto, Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir), de 13 de setembro de 1996**. Planalto, Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União,

Estados e Municípios. Planalto, Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2017

CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, Emerson Alvarez. **EC 87/15: o que muda no ICMS para as vendas online**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047-EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online>>. Acesso em: 24 set. 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONFAZ. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS de 17 de set. 2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em 14 nov. 2017

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

EUGÊNIO, Márcio. **O crescimento do comércio eletrônico no Brasil**. E-commerce News, 2017. Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/artigos/tendencias-artigos/crescimento-do-comercio-eletronico-no-brasil/>>. Acesso em: 27 set. 2017.

GUIA TRIBUTÁRIO. **Fiscalização Tributária**. Boletim Tributário de 2013. Disponível em: <<https://guiatributario.net/2013/07/08/fiscalizacao-tributaria-2/>>. Acesso em: 29 out. 2017.

IOB ONLINE. **Saiba como funcionam as operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do ICMS**. Disponível em: https://www.iobonline.com.br/Repository/ServContent?guid=Infografico_Operacoes_Interestaduais_Consumidor_Final. Acesso em 14 de nov. 2017.

MARTINS, Sergio. **Uma breve história do e-commerce**. Computer World, 2016. Disponível em: <<http://computerworld.com.br/uma-breve-historia-do-e-commerce>>. Acesso em: 27 set. 2017.

MITHIDIARI, Thiago. **A evolução do e-commerce no Brasil**. E-commerce Brasil, 2015. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/a-evolucao-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 27 set. 2017.

PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. **O ICMS sobre o comércio eletrônico: as polêmicas geradas pela EC nº 87/2015**. São Paulo: IOB SAGE, 2015.

PROCON. **Secretaria de Desenvolvimento Social, Trabalho, Justiça e Direitos Humanos**. Disponível em: <<http://www.procon.rs.gov.br/portal/index.php?menu=historico>>. Acesso em: 31 out. 2017.

PROCON-RS. Assessoria de Imprensa. **Procon Caxias do Sul realiza varredura em sites de e-commerce**. Prefeitura de Caxias do Sul, 2017. Disponível em:

<https://www.caxias.rs.gov.br/comunicacao/noticias_ler.php?codigo=42565>. Acesso em 30 out. 2017.

PROFISSIONAL DO E-COMMERCE. **Os números do mercado de E-commerce.** Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/e-bit-numeros-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 30 out. 2017

SABBAG, Eduardo. **Vídeo aula de Direito Tributário.** Recife, 2016. Disponível em: <<http://livestream.com/accounts/10581122/events/4710227>>. Acesso em: 08 jun. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALVO, Marco Antonio. **DIFAL: o que é e como será aplicado ao seu negócio. E-commercebrasil, 2016.** Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/difal-o-que-e-e-como-sera-aplicado-ao-seu-negocio/>>. Acessado em: 07 jun. 2017.

SAMPAIO, Daniel. **O que é E-commerce? Tudo o que você precisa saber para ter uma loja virtual de sucesso.** Marketing de Conteúdo, 2017. Disponível em: <<https://marketingdeconteudo.com/e-commerce-guia/>>. Acesso em: 26 set. 2017.

SEBRAE. **Comércio Eletrônico: conheça o panorama do e-commerce no Brasil.** Sebrae, 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/conheca-o-panorama-do-e-commerce-no-brasil,66d975e0dc256510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 27 set. 2017.

SEBRAE. **Venda: vantagens e desvantagens do comércio eletrônico.** Sebrae, 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/vantagens-e-desvantagens-do-comercio-eletronico,3e8a438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em: 27 out. 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Novo regime do ICMS nas operações interestaduais (EC 87/2015), 2015.** Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/novo-regime-do-icms-nas-operacoes-interestaduais-ec-872015/15286>>. Acessado em: 20 abr. 2017.