

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
NAYARA FERNANDES COSTA**

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E A
INCONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO
ICMS 93/2015**

**Juiz de Fora
2017**

NAYARA FERNANDES COSTA

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E A
INCONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO
ICMS 93/2015**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello

**Juiz de Fora
2017**

FOLHA DE APROVAÇÃO

NAYARA FERNANDES COSTA

A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E A INCONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS 93/2015

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professora Doutora Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Mestrando Alisson de Almeida Santos
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 13 de novembro de 2017.

RESUMO

O objetivo deste artigo científico é tratar das alterações do recolhimento do ICMS trazidas pela Emenda Constitucional 87/2015 (BRASIL, 2015) e como estas mudanças, regulamentadas pelo Convênio ICMS 93/2015 (BRASIL, 2015), afetam as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo regime do Simples Nacional, gerando grande obstáculo ao exercício regular das empresas e dificuldade no cumprimento das obrigações tributárias. Busca-se demonstrar, especificamente, a inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/2015 (BRASIL, 2015). Para tanto, a metodologia adotada será bibliográfica e crítico dialética, analisando-se criticamente a legislação e doutrina atinentes, e o marco teórico utilizado para abordar o assunto será o neoconstitucionalismo, considerando a força normativa da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Palavras-chave: Emenda Constitucional 87/2015. Convênio ICMS 93/2015. Simples Nacional. Microempresa e empresa de pequeno porte.

ABSTRACT

The objective of this scientific paper is to address the changes in ICMS tax collection brought by Constitutional Amendment 87/2015 (BRAZIL, 2015) and how these changes, regulated by ICMS Agreement 93/2015 (BRAZIL, 2015), affect microenterprises and small size companies opting for the regime of the National Simple, generating great obstacle to the regular exercise of the companies and difficulty in fulfilling the tax obligations. It seeks to demonstrate, specifically, the unconstitutionality of Clause Ninth of ICMS Agreement 93/2015 (BRAZIL, 2015). In order to do so, the methodology adopted will be a bibliographical and critical dialectic, analyzing critically relevant legislation and doctrine, and the theoretical mark used to address the issue will be neoconstitutionalism, considering the normative force of the Federal Constitution (BRAZIL, 1988).

Keywords: Constitutional Amendment 87/2015. ICMS Agreement 93/2015. Simple National. Microenterprise and small business.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 E A REPERCUSSÃO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	6
3 A MUDANÇA NO RECOLHIMENTO DO ICMS INTERESTADUAL E O REGIME DO SIMPLES NACIONAL	11
4 INCONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS 93/2015 FACE AO TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	14
5 CONCLUSÃO	20
REFERÊNCIAS	21

1. INTRODUÇÃO

A publicação da Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015) trouxe significativa mudança no modelo de recolhimento do 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 (ICMS), envolvendo negócios interestaduais, especialmente em relação ao comércio eletrônico, quando há venda ou prestação de serviço para pessoa não contribuinte do imposto, localizada em Estado distinto do qual está a empresa vendedora ou prestadora de serviço.

No intuito de regulamentar as novas regras instituídas, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebrou, junto com os Estados federados, o Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015). Dentre as cláusulas firmadas, há a previsão de que o referido Convênio seja aplicado às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). Esta Cláusula Nona, disposta no Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015), é o objeto central de discussão deste estudo.

Assim, este artigo tem como objetivo entender e compreender as alterações no regime de recolhimento do ICMS interestadual e seus efeitos, nos moldes do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Entre as questões suscitadas, aborda-se: Qual a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015)? Como essa alteração afeta as microempresas e as empresas de pequeno porte? Como funciona o regime tributário dessas empresas? Por que a mudança no recolhimento do ICMS prejudica as microempresas e as empresas de pequeno porte? Por que tais alterações não podem ser aplicadas a essas pessoas jurídicas?

Para tanto, o trabalho adotará como marco teórico o neoconstitucionalismo, visando realizar uma interpretação sistemática do artigo 146, inciso III, alínea *d*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), conjuntamente com os princípios tributários que fundamentam e permitem o tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Considerando a imperatividade das normas constitucionais e a necessidade de uma interpretação dos dispositivos infraconstitucionais conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988) (BARROSO, 2007 p. 06), segundo apregoa o neoconstitucionalismo, pretende-se demonstrar como a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) ofende a supremacia constitucional.

Para Luiz Roberto Barroso, o neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional, consiste na irradiação dos valores externados nas regras e princípios previstos na Constituição (BRASIL, 1988), de modo que ela deve ser diretamente aplicada. Assim, as normas incompatíveis às suas previsões devem ser declaradas inconstitucionais (BARROSO, 2007, p. 40). O marco teórico mostra-se pertinente, portanto, considerando que se buscará demonstrar como a Cláusula Nona do convênio apresenta uma normatividade inconciliável com as previsões constitucionais.

Ainda, a metodologia utilizada será bibliográfica e crítico dialética, já que se baseará na análise da legislação atinente ao assunto e de trabalhos e artigos acadêmicos relacionados ao tema, realizando-se um exame crítico da Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015) e do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015), apontando as discussões suscitadas e a solução encontrada para o problema debatido.

A finalidade, portanto, é demonstrar como a Cláusula Nona, e o próprio Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) como um todo, sendo norma infraconstitucional, deverá se submeter às regras e princípios positivados na Constituição Federal (BRASIL, 1988), de modo que suas cláusulas sejam compatíveis com ela, sob pena de afronta à sua força normativa.

2. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 E A REPERCUSSÃO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

A Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015), publicada no dia 17 de abril de 2015, trouxe significativa alteração na cobrança do ICMS. O objetivo da emenda é evitar a guerra fiscal entre os Estados membros da federação, bem como evitar desigualdades econômicas, visto que há maior concentração de indústrias brasileiras nas regiões sul e sudeste do país (PINTO, 2016, p. 49).

Antes da EC 87 (BRASIL, 2015), a redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) era a seguinte:

- [...] VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
 - a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
 - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (BRASIL, 1988).

Pela leitura dos dispositivos revogados, constata-se que nas operações envolvendo comprador e vendedor em Estados diferentes, sendo o comprador contribuinte do imposto, em regra, pessoa jurídica, o ICMS era recolhido em ambos os Estados. O Estado do vendedor recolheria o ICMS referente à sua alíquota interna e o Estado do comprador reteria valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Já nos negócios envolvendo consumidor final não contribuinte, ou seja, pessoa física, conforme constava no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea *a*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), apenas era devido o ICMS ao Estado remetente, que arrecadaria o correspondente a alíquota interestadual. O Estado destinatário, a saber, o Estado do comprador da mercadoria, não usufruía da tributação relativa à circulação da mercadoria.

Essa ausência de arrecadação gerava grande prejuízo aos Estados dos compradores que, mesmo com a ocorrência do fato gerador, não auferiam o valor do ICMS oriundo do negócio celebrado.

A distinção quanto à arrecadação acabava por acentuar uma desigualdade histórica existente no país, de modo que, os Estados do sul e sudeste, onde há maior concentração de indústrias, recolhiam, em sua integralidade, os valores referentes ao ICMS no comércio envolvendo consumidor não contribuinte (AMARAL, 2016, p. 47).

Em face desse cenário tributário e ante o crescimento do comércio eletrônico, que transcende os limites territoriais, foi que se promulgou a Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015).

Com a publicação da referida emenda, alterou-se a redação dada aos incisos VII e VIII e revogaram-se as alíneas *a* e *b* do artigo citado, de modo que se igualou a forma de recolhimento do ICMS do consumidor final contribuinte ao do não contribuinte do imposto. Ou seja, nas operações envolvendo consumidor não contribuinte, o Estado remetente da mercadoria receberá valor correspondente à alíquota interestadual e ao Estado destinatário será devida a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Portanto, pela nova redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) ambos os Estados envolvidos na operação comercial receberão o valor devido de ICMS, não havendo distinção em relação a consumidor final contribuinte ou não.

A diferença atinente à espécie de consumidor, inovação trazida pela EC 87 (BRASIL, 2015), recai sobre o responsável pelo recolhimento do ICMS. Assim, quando se tratar de operação envolvendo consumidor contribuinte, o próprio comprador deverá recolher

o tributo, que será destinado ao seu próprio Estado. De outro modo, quando o consumidor não for contribuinte, caberá ao remetente (vendedor) recolher o ICMS, que, assim como na hipótese de consumidor contribuinte, será devido ao Estado destinatário (CRUZ, 2017, p. 09).

A seguir, encontra-se a nova redação do dispositivo supracitado:

[...] VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (BRASIL, 1998).

Deste modo, com a publicação da emenda constitucional, fez-se necessária nova regulamentação para possibilitar a aplicação das novas normas de recolhimento do ICMS, no tocante às operações envolvendo consumidores finais não contribuintes.

Para tanto, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão com autonomia, conferida pelo artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, celebrou o Convênio ICMS 93, em 17 de setembro de 2015 (BRASIL, 2015).

Na ementa do referido convênio, depreende-se que o instrumento regulamentador tem como objetivo dispor sobre “os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada” (BRASIL, 2015).

Entre as várias disposições trazidas no Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015), ressalta-se a Cláusula Nona, que prevê a aplicação das normas dispostas no convênio às empresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, conhecido como o regime do Simples Nacional.

A essas duas formas societárias a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea d (BRASIL, 1988), estabeleceu tratamento diferenciado e favorecido. A

partir desse tratamento especial se verificará que a obrigatoriedade na nova forma de recolhimento do ICMS interestadual pelas microempresas e empresas de pequeno porte, popularmente conhecidas como micro e pequenas empresas, que aderiram e optaram pelo sistema do Simples Nacional, afronta as normas e princípios constitucionais. Normas e princípios que, pela perspectiva neoconstitucionalista, deveriam nortear todos os demais instrumentos normativos previstos no ordenamento jurídico (BARROSO, 2007, p. 12).

Existe uma jurisdição constitucional, conforme preceitua o neoconstitucionalismo, que deve ser respeitada. O tratamento diferenciado e favorecido, instituído em prol destas empresas, deve prevalecer e servir como parâmetro de atuação legislativa e interpretativa. Como no caso da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) já houve a promulgação da norma, resta à realização de uma interpretação nos moldes constitucionais.

Deste modo, segundo Barroso, “[...] antes de aplicar a norma, o intérprete deverá verificar se ela é compatível com a Constituição, porque se não for, não deverá fazê-la incidir (BARROSO, 2007, p. 21).

Assim, entendendo que a cláusula suscitada afronta à Constituição Federal (BRASIL, 1988), em especial o artigo 146, inciso III, alínea *d*, do referido diploma normativo, é que o Supremo Tribunal Federal, em sede de medida liminar, determinou a suspensão da eficácia da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) até o julgamento final da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade da referida cláusula.

Ainda não houve julgamento da ADI 5464, de modo que a Cláusula Nona do mencionado convênio está suspensa desde o dia 12 de fevereiro de 2016. Para o Ministro Dias Toffoli, relator da medida liminar:

[...] o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o **tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem**, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. [...]

Dentro desse quadro jurídico especial, o microempreendedor, no tocante ao ICMS, nem sempre se submeterá a todas as regras gerais do imposto previstas no texto constitucional. No caso, a LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional -, **trata de maneira distinta** as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída

interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. Nesse sentido, essas empresas não necessitam de recolhê-lo separadamente (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF, 2016, p. 09), grifo nosso.

Ainda, segundo o Ministro Relator, a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) afronta o art. 146, III, alínea *d*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), por que:

[...] **contraria esse específico tratamento tributário diferenciado e favorecido.** Isso porque ela acaba determinando às empresas optantes do Simples Nacional, quando remetentes de bem ou prestadoras de serviço, o recolhimento do diferencial de alíquotas em relação às operações e às prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada.

O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015. Ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição, art. 146, m, d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, (BRASIL. STF, p. 10), grifo nosso.

Resta claro, portanto, que o não reconhecimento da inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) e, conseqüentemente, sua efetiva aplicação, prejudicaria as microempresas e as empresas de pequeno porte na medida em que estas não possuem aparato estrutural e financeiro capaz de concorrer com as grandes empresas, o que acabaria por inviabilizar suas atividades (AMARAL, 2016, p. 35).

O tratamento diferenciado previsto para essas pessoas jurídicas foi motivado por questões extrafiscais, pois, para além do aspecto fiscal da compatibilização do tributo com a capacidade econômica das micro e pequenas empresas, o Simples Nacional foi instituído visando promover alterações sociais na economia privada (MAGALHÃES, 2012, p. 16) e, conseqüentemente, provocar o desenvolvimento econômico do país. Assim, a alteração, ou a supressão, desse favorecimento viola a Constituição Federal (BRASIL, 1988), tanto formalmente quanto materialmente.

3. A MUDANÇA NO RECOLHIMENTO DO ICMS INTERESTADUAL E O REGIME DO SIMPLES NACIONAL

A nova redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), combinado com as disposições do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) inovou, portanto, a forma de recolhimento do ICMS envolvendo, apenas, consumidores finais localizados em unidade federativa distinta da empresa vendedora. Entende-se como consumidor final aquele que adquire o produto ou serviço para uso próprio, podendo ser pessoa jurídica ou física (ANJOS, 2017).

Assim, nestes casos, a empresa vendedora será responsável por recolher o ICMS devido ao seu Estado e, no caso de consumidor final não contribuinte (pessoa física) deverá também recolher o ICMS que será devido ao Estado do destinatário. Quando se tratar de consumidor final contribuinte do imposto (pessoa jurídica, em regra), por esta já possuir um aparato contábil, caberá a ele recolher a alíquota de ICMS que será devida ao Estado destinatário.

A responsabilidade no recolhimento do ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte gera uma onerosidade na tributação da empresa vendedora, na medida em que a empresa recolherá os valores devidos de ICMS ao Estado remetente e ao Estado destinatário, já que a pessoa física não possui condições de arcar com o recolhimento do tributo.

Ocorre que, para empresas de grande porte, esse ônus não é tão significativo, porque estas já têm sua atividade consolidada no mercado nacional, além de toda uma estrutura contábil capaz de efetuar seu planejamento financeiro e tributário, já habituado a realizar o recolhimento e cálculo de ICMS e de todos os outros impostos devidos, de forma separada. Entretanto, para as empresas de menor porte, esse recolhimento afeta drasticamente a saúde financeira da pessoa jurídica, que terá que lidar com a manutenção e competição de sua empresa no mercado econômico concomitantemente com os cálculos, complexos, e o pagamento do ICMS (AMARAL, 2016, p. 37).

A nova sistemática adotada, ainda, vai contra os princípios e diretrizes que norteiam o tratamento diferenciado constitucionalmente previsto às microempresas e empresas de pequeno porte, violando os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e do não confisco, bem como a regra do regime único de arrecadação dos impostos destinado às micro e pequenas empresas.

Segundo a interpretação do artigo 146, inciso III, alínea *d*, e parágrafo único, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), lei complementar definirá tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como instituirá regime único de arrecadação dos impostos devidos aos entes federativos. Esse tratamento favorecido é também reforçado pelo disposto no artigo 170, inciso IX, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, foi promulgada a Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), que institui o Simples Nacional, sistema de tributação unificado aplicado às microempresas e empresas de pequeno porte, cujo enquadramento é definido pela lei em tela. O objetivo central da norma legal é impulsionar e fomentar o empreendedorismo no país através de um regime tributário diferenciado que permita a competição destas empresas com as grandes indústrias (SEBRAE, 2016).

O regime do Simples Nacional “tem como principal característica a unificação de oito tributos federais, estaduais e municipais que incidem sobre as micro e pequenas empresas: Imposto de Renda, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Patronal para a Previdência Social, ICMS e ISS” (ANDRADE, 2010, p. 03).

São autorizadas a aderir ao regime do Simples Nacional, nos termos da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, assim definido no artigo 966 do Código Civil (BRASIL, 2002). É o que dispõe o artigo 3º da referida lei:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016), (BRASIL, 2006).

Além dessa limitação quanto à forma societária e a receita bruta da empresa, só poderão ingressar no regime diferenciado as microempresas e empresas de pequeno porte que não estiverem enquadradas em quaisquer das hipóteses levantadas no artigo 17 da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006):

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (**asset management**), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (**factoring**);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas: (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

1 - alcoólicas; (Vide Lei Complementar nº 155, de 2016)

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

2. (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

3. (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

4 - cervejas sem álcool;

c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por: (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

1. micro e pequenas cervejarias; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

2. micro e pequenas vinícolas; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

3. produtores de licores; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

4. micro e pequenas destilarias; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

XI - (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. [...], (BRASIL, 2006).

As empresas que se enquadrarem nos requisitos mencionados estarão aptas a adotarem o regime simplificado de tributação. Ressalta-se que a adesão ao regime é opcional, conforme se depreende do artigo 146, parágrafo único, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Entretanto, vantagens como à dispensa de entrega da Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF) e do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Federais (DACP), bem como alguns privilégios nos processos licitatórios (ANDRADE, 2010, p. 14 e 16), são grandes atrativos para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Assim, “[...] considerando que o SIMPLES, conceitualmente, deve ser um sistema simplificado de pagamento de impostos e que foi criado a fim de incentivar micro e pequenas empresas à formalidade, visando um aquecimento econômico” (CABELLO; GALO; PEREIRA, 2007, p. 03), qualquer alteração na forma de recolhimento dos tributos englobados no regime, sem a observância das normas constantes na Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006), afeta drasticamente a organização financeira das empresas.

A desburocratização visada pelo regime tributário especial destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, portanto, será afetada, caso não seja reconhecida a inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015).

4. INCONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS 93/2015 FACE AO TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Inicialmente, cumpre relembrar que o Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) foi celebrado entre os Estados federados e teve como objetivo principal regulamentar as novas normas de recolhimento de ICMS, envolvendo operações interestaduais, instituídas pela EC 87 (BRASIL, 2015).

O mencionado convênio, de forma geral, parece ser problemático, considerando que suas Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Sexta e Nona, já são alvo de outras duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal (ADI 5439 e ADI 5469), além da ADI 5464, cujo deferimento da liminar indica a probabilidade de

reconhecimento, pelo Egrégio Tribunal, da inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015).

A Cláusula Nona do Convênio dispõe que:

Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino (BRASIL, CONFAZ, 2015).

Observa-se que a cláusula determina a aplicação do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo regime do Simples Nacional.

Todavia, conforme já demonstrado as micro e pequenas empresas foram favorecidas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), quando esta estabeleceu regime diferenciado a essas pessoas jurídicas, conforme o disposto no artigo 146 do diploma normativo. De modo que a definição e a instituição deste regime simplificado, conforme dispôs o texto constitucional, ficaram reservadas à Lei Complementar.

A essa reserva legislativa se atribui a iniciativa da propositura da ADI 5464, e o deferimento da medida cautelar, *ad referendum*, nos autos desta ação, cujo objetivo é declarar a inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) por ofensa aos artigos 5º, inciso II; 145, §1º; 146, inciso III, alínea *d*; 150, incisos I, II e IV; 152; 155, § 2º, inciso I; 170, inciso IX; e 179 da Constituição Federal (BRASIL, 1998). Nesse sentido entendeu o Ministro Dias Toffoli, relator da ADI 5464:

Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a **fumaça do bom direito**, apta a autorizar a concessão de liminar.

Presente, ademais, o **perigo da demora**, uma vez que a não concessão da liminar nesta ação direta conduziria à ineficácia de eventual provimento final (BRASIL. STF, p. 13), grifo do autor.

De fato, a inconstitucionalidade formal da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) é visível, considerando que ela prevê uma nova forma de recolhimento de ICMS a ser aplicado às micro e pequenas empresas, que por regra constitucional somente poderá ser regulada por lei complementar. Portanto, a aplicação da cláusula viola o artigo 146, inciso III, alínea *d*, e parágrafo único, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A forma de recolhimento do ICMS, pelas empresas adeptas ao Simples Nacional, está prevista na Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), e quaisquer alterações neste recolhimento deverão estar em consonância com a referida lei ou deverão ser alteradas por instrumento normativo compatível (CARNEIRO, 2015), pois, pela vertente neoconstitucionalista, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) é parâmetro interpretativo que deve nortear as normas infraconstitucionais.

A atuação do CONFAZ, dos Estados Federados e do Distrito Federal, como entidades legislativas, na celebração do convênio e na previsão de aplicação do mesmo às micro e pequenas empresas, pelo espectro neoconstitucionalista, está atrelada ao dever de agir em prol da realização de direitos e programas constitucionais (BARROSO, 2007, p. 13). Por isso, a necessidade de respeito ao tratamento diferenciado e favorecido dispensado a essas empresas e externado na Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006).

Assim, para além da inconstitucionalidade formal, a Cláusula Nona do mencionado convênio apresenta diversas outras violações a princípios constitucionais e tributários presentes em nosso ordenamento jurídico.

Há grave violação ao princípio da capacidade contributiva, com previsão no artigo 145, §1º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), segundo o qual “[...] o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza” (PAULSEN, 2012, p. 58).

Isso porque, as microempresas e empresas de pequeno porte, como o próprio nome sugere, são empresas menores, com capital econômico inferior, se comparado às grandes indústrias, tendo como renda bruta anual de R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Portanto, não se pode igualar a tributação, ou especificamente, a forma de recolhimento do ICMS de uma grande empresa com as empresas optantes pelo Simples Nacional, que possuem renda muito inferior.

Tal equiparação ofende a capacidade contributiva das micro e pequenas empresas, ignorando suas particularidades e violando a justiça fiscal, inerente ao princípio da capacidade contributiva, que fundamenta tratamento tributário diferenciado no intuito de promover, e não violar, a isonomia (PAULSEN, 2012, p. 57).

A cláusula afronta, por conseguinte, o princípio da isonomia, pelo qual há vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, conforme dispõe o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Ocorre que, as microempresas e empresas de pequeno porte não se encontram na mesma situação que as

grandes indústrias, o que autoriza o tratamento diferenciado a essas pequenas empresas. Segundo Leandro Paulsen “[...] justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado” (PAULSEN, 2012, p. 56).

Desse modo, o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas tem respaldo também no princípio da isonomia, pois, criado no intuito de incentivar a atividade empreendedora do país, confere tratamento diverso a essas formas societárias com o objetivo de igualá-las às grandes empresas. Neste caso, “a igualdade consiste [...] na proporcionalidade da incidência a capacidade contributiva [...]” (MACHADO, 2010, p. 43), considerando a diferença econômica destas empresas e buscando oferecer igualdade de condições e de tratamento a elas.

Na mesma linha de raciocínio, a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) ofende, ainda, o princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Conforme Hugo de Brito Machado, “[...] porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida” (MACHADO, 2010, p. 47).

Com a alteração na forma de recolhimento do ICMS, trazida pela EC 87 (BRASIL, 2015), e com a aplicação da Cláusula Nona do convênio, as microempresas e empresas de pequeno porte serão responsáveis por recolher o ICMS devido ao Estado de destino quando o comprador não for contribuinte do imposto. Esse recolhimento afetará a receita das empresas de forma significativa, já que, além do valor de ICMS calculado no Simples Nacional, a empresa deverá recolher outro valor correspondente ao imposto que incidirá sobre esse mesmo negócio jurídico.

Haverá grande onerosidade na tributação, o que pode inviabilizar o exercício da atividade, extrapolando o limite máximo de ônus tributário que legitimamente poderia se impor sobre essas empresas (AMARO, 2016, p. 170).

Além disso, observa-se que o Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) como um todo, ofende o princípio da legalidade, já que prevê um aumento de tributação por instrumento normativo diverso do exigido em lei. Há majoração e exigência de tributação através de simples convênio celebrado entre os entes federativos, o que é vetado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), conforme redação do artigo 150, inciso I.

Destarte, já que a Cláusula Nona estabelece previsão para a aplicação do Convênio às micro e pequenas empresas, esta violação ao princípio da legalidade também afetará as empresas optantes pelo Simples Nacional, causando ainda mais prejuízos a estas pessoas jurídicas, considerando sua posição de vulnerabilidade perante o mercado. Do mesmo modo entende Carolina Mendes Sousa Noletto Cruz:

A extensão do mencionado convênio às microempresas e empresas de pequeno porte configura efetivo aumento da carga tributária inserido por via diversa da prevista no texto constitucional, contrariando o teor do princípio da Legalidade, limitação ao poder de tributar, conforme art. 150, I, da CF, que veda a exigência ou o aumento de tributo sem a edição de lei que assim o estabeleça (CRUZ, 2017, p. 27)

Neste sentido manifestou o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), quando do ajuizamento da ADI 5464 perante o Supremo Tribunal Federal, pela inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015), afirmando que sua eficácia trará grande óbice ao exercício das atividades exercidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte, causando, conseqüentemente, enormes prejuízos à economia nacional. Assim foi o entendimento do CFOAB:

De todo modo, é fato que a previsão constante da Cláusula 9ª, no sentido de aplicação das diretrizes do Convênio às empresas optantes do SIMPLES NACIONAL, torna difícil a viabilidade econômica das empresas que comercializam produtos para outros Estados, notadamente os pequenos negócios.

As maiores empresas enfrentam sérias dificuldades técnicas e financeiras para adaptar seus sistemas informatizados, enquanto as menores empresas têm a sua vida dificultada de forma muito grave.

Com efeito, a aplicação do Convênio 93/2015 às empresas optantes do SIMPLES NACIONAL engendra a cobrança do diferencial de alíquotas e burocratiza um modelo que a LC nº 123/06 tornou simplificado, tudo **sem** respaldo legal, o que enseja distorção na sistemática nacional desse imposto (STF, 2016, p. 14), grifos do autor.

Ainda, segundo a referida instituição, a aplicação do Convênio às microempresas e empresas de pequeno porte, por meio da Cláusula Nona, acarreta sérios prejuízos como:

(i) traz insegurança jurídica acerca do cumprimento da legislação, (ii) prejuízo ao mercado pelo encarecimento de produtos, (iii) dificuldades para o cumprimento de novas obrigações acessórias pela sua complexidade e (iv) aumento dos custos de conformidade em um momento econômico de crise. (STF, 2016, p. 09).

Assim, depreende-se que a inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) se evidencia tanto no aspecto formal, por inovação legislativa em instrumento normativo inadequado, a saber, regulamentação de matéria reservada a Lei Complementar por Convênio do CONFAZ, quanto no aspecto material, por prever a incidência de norma totalmente contrária a princípios constitucionais.

Segundo Dirley da Cunha Júnior, “[...] em razão da supremacia constitucional, todas as normas jurídicas devem compatibilizar-se, formal e materialmente, com a Constituição” (CUNHA JÚNIOR, 2017, p. 33). E assim, mais grave que o vício formal da Cláusula Nona, e do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) como um todo, é o vício material que esta cláusula traduz, já que colide com toda uma sistemática analisada e positivada, exclusivamente, para viabilizar a atuação de pequenas empresas no país, garantindo igualdade de condições a estas empresas, perante o comércio nacional.

Observa-se, portanto, que a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015), ao dispor sobre a aplicabilidade do convênio às micro e pequenas empresas, afronta à supremacia formal e material da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ignorando as diretrizes neoconstitucionais que orientam, atualmente, a criação e aplicação das normas em nosso sistema jurídico.

Para Luiz Roberto Barroso, o neoconstitucionalismo manifesta-se, principalmente, em três vertentes, a saber, o reconhecimento da força normativa da constituição, expansão da jurisdição constitucional e desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (BARROSO, 2007). Assim, a previsão da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) caminha em sentido oposto às características desta corrente, visto que, ao estabelecer regras colidentes com os princípios e normas constitucionais, ignora a força normativa da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não reconhece sua jurisdição e impede uma interpretação conforme a Constituição.

Além disso, a cláusula mostra-se incoerente com os princípios constitucionais violando os princípios da legalidade, do não confisco, da isonomia e da capacidade contributiva, bem como o regime de tratamento favorecido e diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte.

A aplicação do Convênio ICMS 93 (BRASIL, 2015) revela-se prejudicial às microempresas e empresas de pequeno porte na medida em que a atribuição de responsabilidade no recolhimento da parcela de ICMS referente ao consumidor final não contribuinte implicará em ônus insuperável para estas empresas, dificultando o cumprimento

das obrigações tributárias, já que aumenta sua burocratização, e inviabilizando o exercício regular de suas atividades.

5. CONCLUSÃO

A regulamentação pelo Convênio ICMS 93/2015, das alterações advindas com a EC 87/2015, mostra-se nociva às microempresas e empresas de pequeno porte, na medida em que fere o direito ao tratamento favorecido e diferenciado destinado a essas empresas.

Este artigo analisou a nova sistemática de recolhimento de ICMS trazida pela EC 87/2015, que atribui à empresa vendedora a responsabilidade sobre o recolhimento do mencionado imposto, quando a operação for interestadual e o consumidor final não for contribuinte de ICMS, demonstrando como essa mudança é prejudicial às micro e pequenas empresas.

Ao determinar a aplicação do Convênio ICMS 93/2015 às empresas optantes pelo Simples Nacional, verificou-se que o convênio invade competência reservada à Lei Complementar. Deste modo, as alterações na arrecadação de ICMS destas pessoas jurídicas deveriam estar em consonância com a Lei Complementar nº 123/2006, que regulamenta o regime favorecido e diferenciado destinado às micro e pequenas empresas. Todavia, nota-se que não foi o que ocorreu.

Observou-se, ainda, que a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/2015 é inconstitucional, tanto no âmbito formal quanto no material, tendo em vista que altera a sistemática de recolhimento do imposto em questão por via normativa inadequada e viola princípios tributários e constitucionais como o da legalidade, do não confisco, da capacidade tributária e da isonomia, além de afrontar o regime de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

A partir da visão neoconstitucionalista, depreende-se que o dispositivo em questão ofende a força normativa da Constituição e a imperatividade de suas normas, estabelecendo regras contraditórias com toda uma sistemática elaborada no intuito de proteger as microempresas e as empresas de pequeno porte.

Assim, entende-se que a aplicação do Convênio ICMS 93/2015 e, conseqüentemente, a atribuição de responsabilidade no recolhimento de ICMS, referente às operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte, às micro e pequenas

empresas, afeta negativamente o exercício das atividades realizadas por estas pessoas jurídicas. O recolhimento desta parcela de ICMS pelas microempresas e empresas de pequeno porte resulta em efetivo aumento de tributação e dificuldade no cumprimento das obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias, o que inviabiliza a atuação da empresa; acarretando em grande prejuízo à economia nacional.

Por fim, verifica-se que a suspensão da eficácia da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/2015, em fase de julgamento de medida liminar na ADI 5464, pelo Supremo Tribunal Federal está em consonância com a sistemática constitucional, de modo que acertada será a decisão declarando a nulidade desta cláusula.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Fernando Carlos Tejera Campos do. **O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015. 2016. 57 f.** Trabalho de conclusão de curso Curso de Direito, Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: < <http://bdm.unb.br/handle/10483/14697>> Acesso em: 10 ago. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDRADE, Juliana Santos de. **Vantagens e desvantagens do Simples Nacional.** 2010. 21 f. Projeto de pesquisa Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25729/000751600.pdf?sequence=>>>. Acesso em: 02 out. 2017.

ANJOS, Cezinha. **Contribuinte, contribuinte isento e não contribuinte do ICMS. 2017.** Disponível em: <<http://www.asseinfo.com.br/blog/contribuinte-isento-nao-contribuinte-icms/>> Acesso em: 17 out. 2017.

BARROSO, Luiz Roberto. Neconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional Brasileiro). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 9, março/abril/maio, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 23 out. 2017.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária.** Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 15 ago. 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 5464 - Ação Direta de Inconstitucionalidade. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4918380>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

CABELLO, Otávio Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. O SIMPLES Nacional, realmente, reduz a carga tributária das empresas? Um estudo de caso. In: **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, 16 f, 2007, João Pessoa: Congresso Brasileiro de Custos, 2007. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1585/1585>>. Acesso em: 24 set. 2017.

CARNEIRO, Rogerio David. **Novo ICMS do E-commerce Não Vale Para as Empresas do Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rogerio-carneiro-icms-commerce-nao-vale-simples>>. Acesso em: 29 set. 2017.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática**. 9 ed. rev. atual. e ampl. Editora Juspodivm, 2017. Disponível em: <<https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/26de930cede5eadd8ae0e622c9163941.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2017.

CRUZ, Carolina Mendes Noleto Sousa. **A constitucionalidade da regulamentação da emenda constitucional nº 87/2015 por meio do convênio icms nº 93/2015**. 2017. 40 f. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2278/Artigo_Carolina%20Mendes%20Noleto%20de%20Sousa%20Cruz.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.

MAGALHÃES, Sandra Regina Valença. **O simples nacional como benefício para as microempresas e empresas de pequeno porte**. 2012. 41 f. Trabalho de conclusão de curso

Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, Campina Grande, 2012. Disponível em <<http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2880/PDF%20-%20Sandra%20Regina%20Valen%c3%a7a%20Magalh%c3%a3es.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 30 set. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROSA, João Henrique de Moraes Machado. **A tributação do ICMS no e-commerce**. 2012. 68 f. Trabalho de conclusão de curso. Curso de Direito, Centro Universitário Salesiano de São Paulo, Lorena, 2012. Disponível em: <<http://www.revista.unisal.br/lo/index.php/revdir/article/viewFile/116/79>>. Acesso em: 02 out. 2017.

SEBRAE NACIONAL. **Lei Geral completa 10 anos e beneficia milhões de empresas**. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/sebraeaz/lei-geral-completa-10-anos-e-beneficia-milhoes-de-empresas,baebd455e8d08410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 08 out. 2017.