

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

Gabrielle Vilvert da Costa

Análise da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 face ao Sistema Tributário
Nacional

Florianópolis

Julho, 2013

Gabrielle Vilvert da Costa

Análise da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 face ao Sistema Tributário
Nacional

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso
de graduação em Direito da Universidade
Federal de Santa Catarina como requisito à
obtenção do título de bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

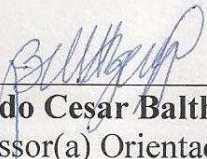
Julho, 2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

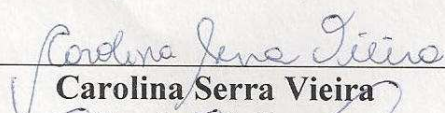
TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**Análise da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 face ao Sistema Tributário Nacional**", elaborada pelo(a) acadêmico(a) **Gabrielle Vilvert da Costa**, defendida em **01/07/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (nove e meio), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 1 de Julho de 2013



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor(a) Orientador(a)



Carolina Serra Vieira
Membro de Banca



Ana Cristina Rodrigues Guimarães
Membro de Banca

RESUMO

O constituinte determinou que o ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadoria a consumidor final não contribuinte, fosse inteiramente arrecadado pelo Estado de origem de dita mercadoria. Tal sistemática acabou privilegiando os entes mais ricos e desenvolvidos da federação, isto é, os Estados de origem ou Estados produtores, usualmente aqueles pertencentes às regiões Sul e Sudeste do País. Por outro lado, os Estados predominantemente consumidores se veem prejudicados, pois deixam de arrecadar vultosas quantias de ICMS, dada a sistemática prevista na Constituição Federal de 1988. Isso porque a massificação dos meios de comunicação popularizou as vendas diretas, de que é espécie o comércio eletrônico, forma de transação não presencial mais significativa em termos de faturamento - R\$22,5 bilhões só em 2012. O desenvolvimento desse novo canal de vendas eliminou intermediários na cadeia de produção, retirando também a parcela arrecadatória do ICMS que caberia ao Estado de destino da mercadoria (Estado consumidor), pois por mais que este não abrigasse produtores, haveria revendedores atacadistas e varejistas que figurariam como contribuintes, cumprindo o requisito constitucional para a divisão do ICMS entre Estado produtor e Estado consumidor. De todo modo, com o exponencial desenvolvimento do *e-commerce*, os Estados consumidores, visando à minimização do desequilíbrio fiscal, criaram o Protocolo ICMS 21/2011. Tal instrumento, no entanto, é incompatível com o Sistema Tributário Nacional, vez que dispõe de maneira inconstitucional acerca da exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ao consumidor final não contribuinte, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente. Buscou-se autorizar, por meio daquele instrumento, uma bitributação que criou um ônus tributário abusivo, prejudicial tanto ao contribuinte, como ao consumidor final. Nesse sentido, ainda que um mecanismo de distribuição da arrecadação do ICMS esteja em consonância com o objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais, a medida deve ter fundamento nas regras constitucionais de proteção ao contribuinte.

Palavras-chave: operações interestaduais; consumidor final não contribuinte; ICMS; formas de comércio não presencial; comércio eletrônico; Estados produtores; Estados consumidores; desequilíbrio fiscal; Protocolo ICMS 21/211; incompatibilidade; Constituição Federal.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
Art.	Artigo
Atual.	Atualizada
CNC	Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF	Constituição Federal
Ed.	Edição
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E ICMS	11
1.1 Pacto federativo e suas implicações	11
1.1.1 O pacto federativo e a autonomia dos entes políticos	11
1.1.2 Competência tributária	13
1.1.3 Repartição da receita tributária.....	16
1.2 Limitações ao poder de tributar.....	18
1.2.1 Princípio da legalidade	21
1.2.2 Princípio da anterioridade.....	24
1.2.3 Princípio da irretroatividade	27
1.2.4 Princípio da isonomia tributária	29
1.2.5 Princípio da capacidade contributiva.....	31
1.2.6 Princípio da vedação do confisco	32
1.2.7 Princípio da uniformidade e princípio da não diferenciação tributária	34
1.2.8 Princípio da liberdade de tráfego.....	35
1.3 Princípios e imunidades aplicáveis ao ICMS	36
1.3.1 Princípios específicos do ICMS	37
1.3.2 Imunidades relativas ao ICMS	42
2 ASPECTOS DO ICMS.....	44
2.1 Características gerais	45
2.2.1 Fato gerador.....	46
2.1.2 Base de cálculo	50
2.1.3 Alíquotas.....	52
2.1.4 Sujeito Passivo.....	54
2.2. Tributação do ICMS em operações interestaduais	59
2.2.1 Contribuinte como destinatário da mercadoria em operações interestaduais.....	62
2.3 Operações interestaduais de mercadorias adquiridas por destinatário não contribuinte do ICMS, mediante modalidades de comércio não presencial	63
2.3.1 Previsão constitucional	64
2.3.2 Regulamentação do regime interestadual do ICMS	65

2.3.3 Desenvolvimento das modalidades de comércio não presencial e as PEC`s	68
3 ANÁLISE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011	74
3.1. Disposições do Protocolo ICMS 21/2011	75
3.2 Incompatibilidades do Protocolo 21 com o Sistema Tributário Nacional.....	79
3.2.1 Violação ao princípio federativo e ao princípio da autonomia.....	80
3.2.2 Violação ao princípio da legalidade	81
3.2.3 Violação ao art. 155, §2º, VII, b e VIII, CF: Bitributação nas operações interestaduais	82
3.2.4 Violação ao princípio da vedação do confisco	84
3.2.5 Violação ao princípio da liberdade de tráfego.....	88
3.2.6 Violação ao princípio da não diferenciação tributária.....	90
3.2.7 Violação ao art. 155, §2º, IV, CF: fixação de alíquotas interestaduais pelo Senado.....	91
3.2.8 Violação ao art. 150, §7º, CF: substituição tributária para frente	92
3.3 Solução em consonância com a Carta Magna.....	96
CONCLUSÃO.....	101
REFERÊNCIAS	106

INTRODUÇÃO

A presente monografia insere-se no âmbito do Direito Tributário e do Direito Constitucional, eis que aborda a compatibilidade do Protocolo ICMS 21/2011 face ao Sistema Tributário Nacional. Destaque-se, desde já, que o referido instrumento vem sendo aplicado pelos Estados que se sentem prejudicados com a atual sistemática de distribuição do ICMS em operações interestaduais. O cumprimento do Protocolo tem se dado sem maiores reflexões acerca da sua adequação ao regramento constitucional, acarretando o descontentamento do elo mais fraco da cadeia produtiva, que é o consumidor.

O método utilizado foi o dedutivo, pois partiu-se de grandes premissas – com a conceituação teórica dos institutos diretamente relacionados – para então questioná-las ao avaliar a constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 frente ao ordenamento jurídico pátrio e chegar às conclusões. O método de pesquisa consistiu na realização de consulta em fontes bibliográficas e jurisprudenciais, incluindo ainda casos práticos que ilustram os efeitos da aplicação do Protocolo 21.

A atualidade do tema reside no exponencial aumento das vendas por meio não presenciais – sobretudo o chamado *e-commerce* -, de modo que desde a celebração do Protocolo ICMS 21/2011, houve o surgimento de conflitos gerados pela repartição das receitas advindas da cobrança do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) entre os Estados da federação predominantemente produtores e consumidores; fazendo-se, pois, necessária a análise dos pontos controvertidos daí decorrentes, uma vez que o ICMS é um imposto de extrema relevância em termos de volume de arrecadação.

No capítulo *primeiro*, busca-se contextualizar o ICMS frente ao Sistema Tributário Nacional.

Para esse fim, são examinados os fundamentos do federalismo brasileiro, abordando seus aspectos relevantes, tais quais a autonomia dos entes federados e a repartição das receitas tributárias, tudo com base na Carta Política.

Na sequência, são esmiuçadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeiras garantias em benefício do contribuinte e que embasam muitas das conclusões obtidas ao final deste estudo.

Após, são descritas as imunidades e os princípios específicos aplicáveis ao ICMS, sobretudo a não cumulatividade e a seletividade.

Por seu turno, o *segundo* capítulo destina-se a uma abordagem geral do imposto objeto do Protocolo analisado por esta monografia: o ICMS.

São verificadas as características gerais do aludido imposto, tais como competência tributária, fato gerador, base de cálculo, alíquotas e sujeição passiva – nesse ponto, são trazidas à tona as figuras do contribuinte do ICMS e do responsável pelo seu pagamento, destacando-se a modalidade de responsabilidade por substituição.

Após, passa-se à análise das operações interestaduais de mercadorias, dividindo-se a análise do tratamento constitucional destinado ao contribuinte e ao não contribuinte, isto é, o mero particular que adquire um bem sem a finalidade de mercancia.

Assim, uma vez diferenciada a incidência do IMCS nas operações interestaduais conforme o destinatário da mercadoria, examinam-se, de forma mais detalhada, as operações interestaduais envolvendo mercadorias adquiridas por destinatário não contribuinte do ICMS, mediante modalidades de comércio não presencial. Nesse ponto, são brevemente explicados os principais instrumentos de regulamentação do regime interestadual do ICMS – convênios e protocolos.

Por fim, são trazidos dados que demonstram o exponencial desenvolvimento das modalidades de comércio não presencial, concluindo-se o capítulo com as Propostas de Emenda à Constituição elaboradas visando uma arrecadação mais equânime do ICMS em operações interestaduais.

Já o último capítulo destina-se ao estudo do Protocolo ICMS 21/2011, cuja constitucionalidade é objeto de análise desta monografia.

Primeiramente, são expostas as disposições do instrumento, inclusive seus “considerandos”, os quais fundamentam a sua edição por dezoito Estados da federação.

Em seguida, busca-se fundamentar as incompatibilidades do Protocolo 21 com o Sistema Tributário Nacional, destacando a violação a diversos dispositivos constitucionais, que constitui justamente o cerne do argumento e que intitula o presente trabalho; terminando, por fim, com a exposição daquela que parece ser a única solução legítima à questão, vez que em consonância com a Carta Magna.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E ICMS

O Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, possui o intuito de fixar a competência legislativa dos entes da federação, que, por meio da instituição de tributos, têm sua autonomia financeira garantida.

Por outro lado, esse mesmo arcabouço normativo e principiológico estabelece também regramentos de proteção ao contribuinte, que delimitam o âmbito de atuação estatal; evitando, desse modo, abusos e arbitrariedades que prejudiquem o sujeito passivo nas suas relações com o Fisco.

Assim, sendo o ICMS um tributo de grande relevância econômica e que resguarda a mencionada autonomia dos Estados-membros da federação, serão analisados neste capítulo as principais implicações da forma federativa de Estado, bem como os princípios que resguardam o contribuinte e, por fim, serão introduzidos aqueles específicos do ICMS, imposto objeto deste trabalho.

1.1 Pacto federativo e suas implicações

A forma federativa de Estado pressupõe a autonomia dos entes que o compõe. Tal autonomia significa capacidade de autogoverno, dentro dos limites estabelecidos pelo Texto Superior. A autonomia financeira dos Estados-membros se dá por meio de um mecanismo constitucionalmente estabelecido de partilha: partilha da competência tributária e partilha do produto da arrecadação, conforme será estudado ao longo desta seção.

1.1.1 O pacto federativo e a autonomia dos entes políticos

O Brasil é uma federação composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, nos termos do art. 1º da Carta Magna. Trata-se do princípio federativo, presente no ordenamento jurídico pátrio desde a primeira Constituição da República, datada

de 1891, e atualmente consagrado como cláusula pétrea, não podendo ser objeto de emenda constitucional, conforme art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal (CF)¹.

Os ensinamentos doutrinários de Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadores da obra de Aliomar Baleeiro (Baleeiro, 2010, p. 76), dão conta de que em um Estado federal, “a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica”, a qual constitui característica essencial do federalismo e pressupõe a inexistência de hierarquia de um poder parcial sobre o outro.

Sobre a forma federativa de Estado, Barroso (2010) expõe que coexistem três poderes: o federal, o federado e o nacional. O primeiro pertence à União, ente federativo central; o segundo consiste no poder exercido pelos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios; e o poder nacional seria a soma dos dois primeiros poderes.

O mesmo autor enfatiza que são também três os elementos caracterizadores do Estado Federal, quais sejam: a participação dos entes na formação da vontade da federação, sobretudo por meio do Senado Federal, composto de forma paritária pelos Estados-membros; a repartição de competências, estas recebidas por cada ente federativo por determinação da Carta Magna; e a autonomia, a qual é inerente a cada um dos mencionados integrantes da Federação.

No âmbito do Estado federal, Silva (2009) enfatiza a distinção entre soberania e autonomia, destacando o Estado federal, o todo, como sendo o ente reconhecido pelo Direito Internacional e o único titular da soberania, esta entendida como o “poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação” (Silva, 2009, p. 100). Os Estados federados, por sua vez, são detentores apenas da autonomia, definida pelo autor como “governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal” (Silva, 2009, p. 100), de modo que é por meio de tal poder limitado e circunscrito que são regidas as relações entre

1 CF, art. 60: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;”

União, Estados, Distrito Federal e Municípios; verificando-se, dessa forma, o equilíbrio da federação.

Nesse contexto, dispõe o art. 18 da Carta Fundamental² que cada componente da federação é autônomo, isto é, possui governo próprio e capacidade de agir dentro de limites preestabelecidos no diploma constitucional.

Trata-se, portanto, da autonomia, sinteticamente explicada por Carrazza (2011) conforme os ensinamentos de Geraldo Ataliba, como sendo a possibilidade de se autogovernar mediante leis e autoridades próprias. Conforme Barroso (2010), autonomia é o poder de autodeterminação exercido dentro dos limites constitucionais, que asseguram a cada ente o poder de auto-organização, autogoverno e autoadministração.

Desse modo, preleciona Amaro (2012) que, numa federação, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com o objetivo de que cada um possa atender aos seus respectivos dispêndios.

Assim, no que tange às receitas tributárias, ensina ainda Amaro (2012) que a Constituição optou por um sistema misto, formado, de um lado, pela *partilha de competência* e, de outro, pela *partilha do produto da arrecadação*.

Nesse sentido, a forma de Estado federal adotada pelo País pressupõe a distribuição de núcleos de poder constitucionalmente estabelecidos entre os entes federados, conferindo-lhes autonomia e equilíbrio frente aos demais, de modo que uma das facetas da mencionada autonomia é a designação constitucional de competências, dentre as quais, a competência tributária.

1.1.2 Competência tributária

Ainda que o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)³ conceitue tributo, Ataliba (2010) faz a ressalva de que referido conceito possui natureza constitucional.

2 CF, art. 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Nesse sentido, o autor busca conceituar tributo como sendo a “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui sanção por ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais” (ATALIBA, 2010, p. 32).

Sobre a necessidade do Estado de captação de recursos, sobretudo por meio de tributos, para manutenção de sua estrutura e atendimento das necessidades coletivas, traz-se à colação o seguinte excerto:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das *receitas públicas*, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais bem como a promoção do bem-estar da coletividade. MELO (2008 *apud* SABBAG, 2012, p. 39)

Dito isso, Carrazza (2011, p. 533) define competência tributária como a “aptidão para criar *in abstracto*, tributos.”

Para Baleeiro (2010), competência tributária é a de decretar tributos, na conformidade do fato gerador do mesmo, designando os sujeitos passivos, fixando alíquotas e instituindo bases de cálculo. Na mesma obra, em nota de Misabel Abreu Machado Derzi, a autora frisa que “em matéria de impostos, a competência tributária é privativa e, pois, oponível *erga omnes*, inexistindo, no Brasil, competência concorrente” (BALEEIRO, p. 79).

Sobre o assunto, Amaro leciona que a Constituição não cria tributos, mas outorga competência tributária, isto é, atribui aptidão para criar tributos, de modo que sua efetiva criação depende de a competência tributária atribuída ao ente político ser exercida por meio da lei – mecanismo formal hábil à instituição do tributo -, de modo que, via de regra, a lei ordinária constituirá o meio idôneo à instituição, modificação ou alteração do gravame. Por esse motivo, ensina o mesmo autor que a competência tributária implica a competência para

3 CTN, art. 3º: “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”.

legislar, criando tributos ou modificando-os, respeitando sempre os balizamentos constitucionais.

Nesse sentido, ainda que o poder de legislar esteja evidentemente implícito no poder de tributar, o art. 6º do CTN prevê “desnecessariamente essa regra” (Amaro, p. 122), nos seguintes termos: “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

Sobre o fato de ser a competência tributária indelegável, nos termos do art. 7º do CTN⁴, Baleeiro (2010, p. 80), explica:

A Pessoa de Direito Público Interno beneficiada com a competência exclusiva para instituir o tributo não poderá delegar ou transferir a outra a atribuição de legislar sobre os elementos formadores da obrigação tributária, embora possa celebrar convênios para arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços e atos administrativos fiscais [...].

Ainda sobre o tema, Amaro (2012, p. 115) explica o mecanismo de partilha de competências tributárias:

[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhes é assinalada pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos [...].

Quanto ao critério de partilha da competência tributária, Amaro (2012) sintetiza que, para os impostos, o critério utilizado pela Constituição é o da partilha apoiada na tipificação das situações materiais (fatos geradores) passíveis de serem tributadas por cada um dos entes políticos, com a ressalva referente aos impostos de guerra. Nesse ponto, a Carta Magna estatui, em seu art. 154, II, que a União poderá instituir “*na iminência ou no caso de guerra*

4 CTN, art. 7º: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. Assim, Amaro (2012, p. 120) explica:

O que a Constituição quis dizer é que a União, para criar tais impostos, não fica adstrita às situações materiais a ela normalmente atribuídas (nomeada ou residualmente), podendo, além dessas, tributar aquelas inseridas, ordinariamente, na competência dos Estados ou dos Municípios (por exemplo, circulação de mercadorias ou serviços de qualquer natureza).

Desse modo, instituindo e arrecadando os tributos de sua competência, os Estados reafirmam sua ampla autonomia, bastando que observem as diretrizes constitucionais. Aliás, destaca Carrazza (2011) que o Texto Supremo encarrega-se de reforçar a ideia do princípio federativo, estabelecendo, em seu art. 25⁵ que os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem. Assim, nenhuma lei que não a emanada de seu próprio Poder Legislativo, pode ocupar-se de assuntos de seu particular interesse, aí incluídos os assuntos tributários.

1.1.3 Repartição da receita tributária

Destaque-se que, tendo em vista a observância do pacto federativo e a redução das desigualdades sociais e regionais como objetivo fundamental previsto na Constituição⁶, infere-se que o Sistema Tributário adotado deve ser compatível com o que a Carta Magna prevê, a fim de não reforçar as desigualdades. Para tanto, a Constituição Federal estabelece a repartição das receitas tributárias, assim definidas por Baleeiro (2010, p. 587):

5 CF, art. 25: “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

6 CF, art. 3º: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

A matéria [...] concerne à participação nas rendas tributárias, no produto arrecadado. É que o federalismo deixou de ser simplesmente dualista, como mera técnica de repartição de poder. Os compromissos do Estado como bem-estar social, a busca de uma maior isonomia e da erradicação das grandes desigualdades sociais e econômicas entre pessoas, entre grupos e regiões e a necessidade de um planejamento integrado e harmonioso do País levaram à superação do federalismo tradicional em favor de um federalismo financeiro ou cooperativo, segundo o qual, além da discriminação das rendas por fonte, se dá também uma distribuição da receita segundo o produto arrecadado.

No entanto, frisa Machado (2004, p. 44) que a técnica de distribuição de receitas possui “o inconveniente de manter os Estados e os Municípios na dependência do governo federal, a quem cabe a partilha das receitas tributárias mais expressivas”.

De todo modo, Amaro (2012, p. 116) explica que no mecanismo de partilha do produto da arrecadação, a importância decorrente do recolhimento de “determinados tributos instituídos por certo ente político, não é por este apropriada, ou não é por ele totalmente apropriada, mas partilhado com outros entes políticos”.

Desse modo, *in casu*, as decisões sobre a criação e a incidência dependem do ente político titular da competência; mas a arrecadação não lhe pertence integralmente, pois é partilhada. Nesse ponto, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi frisa que trata-se de um processo de repartição de produto e não de um condomínio legislativo, de modo que o direito de participar do produto da arrecadação de dado tributo não atribui ao partícipe parcela alguma de competência para legislar ou impor tributo repartido, pois a política legislativa pertence apenas ao ente competente.

Nesse sentido, no que tange aos impostos estaduais – gênero no qual se encontra o imposto trabalhado no presente trabalho -, o Texto Fundamental prevê o rateio do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), do qual 50% pertence aos Municípios (art. 158, III, CF⁷) e do imposto sobre operações relativas à

7 CF, art. 158: “Pertencem aos Municípios:

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”

circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS), cabendo 25% aos Municípios (art. 158, IV, CF⁸).

Feito o estudo inicial sobre o pacto federativo e seus desdobramentos dentro do âmbito pertinente a este trabalho, examinar-se-ão as limitações ao poder de tributar, poder este que embora constitua uma das facetas da já explanada soberania do Estado, não é absoluto.

1.2 Limitações ao poder de tributar

Realizada breve explanação sobre o sistema misto de “*partilha de competência* e de *partilha do produto da arrecadação*” (Amaro, 2012, p. 115), fica claro que a fonte dos recursos financeiros dos entes federados provêm, sobretudo, dos tributos, os quais não podem ser livremente instituídos, devendo observar as limitações ao poder de tributar.

A fim de melhor compreender a expressão “poder de tributar”, observa-se a definição de *Estado* de Biscaretti de Ruffia (1970 *apud* Silva, 2009, p. 97), segundo o qual Estado é uma ordenação com o fim de regulamentar as relações sociais de membros de uma dada população que vivem sobre um determinado território, de modo que o termo “ordenação” possui o sentido de submissão a um poder soberano institucionalizado. Silva (2009) destaca ainda que é a Constituição que organiza os elementos constitutivos do Estado, sintetizados por Sabbag (2012) como sendo o território, o povo e o governo soberano.

Assim, o Estado, por meio do exercício de sua soberania, exige dos indivíduos participação nos encargos públicos por meio de uma parcela do seu patrimônio particular, haja vista ser o poder de tributar (*ius imperium*) uma nuance fundamental da soberania estatal.

8 CF, art. 158: “Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Segundo Sabbag (2012), em uma relação tributária, ao dar cumprimento à uma norma jurídica que o leva a assumir um encargo, o contribuinte submete-se ao poder de coação do Estado tendente à percepção do tributo. Ocorre que o Estado também deve observância aos regramentos, havendo a inafastável presença da legalidade, consistindo em uma verdadeira relação jurídico-tributária, e não meramente de poder. Isso porque em uma relação de poder, invariavelmente ocorre a imposição de uma vontade sobre a outra. Ocorre que o poder de tributar não é absoluto, uma vez que existem mandamentos constitucionais que obstam o exercício arbitrário da tributação, consubstanciados, segundo o autor, nas normas jurídicas de competência tributária e nos princípios constitucionais tributários.

As normas jurídicas de competência tributária, conforme explicitado antes, limitam o poder de tributar do Estado, na medida em que a Carta Magna reparte “de forma privativa e cerrada” (SABBAG, 2012, p. 60) a aptidão dos entes federados de criar tributos.

Nesse sentido, preleciona Carrazza (2011, p. 531):

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias.

Nesse contexto, insta trazer à tona a lição de Ataliba (2010, p. 33) sobre a importância do conceito de tributo e o porquê de ser considerado um conceito constitucional - a despeito de estar previsto no Código Tributário Nacional (conforme mencionado no item 1.1.2) -, uma vez que sua definição traz reflexos na própria demarcação da competência tributária:

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição legal”, cuja admissão é perigosa, por ser potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Contudo, essa outorga de competências, como assevera Amaro (2012), não é ilimitada, pois a Constituição Federal, além de demarcar a partilha da competência tributária, fixa

diversos balizamentos, disciplinados por normas e princípios que constituem as limitações ao poder de tributar.

Traçadas as devidas observações acerca das normas de competência tributária, passa-se à análise dos princípios constitucionais tributários, os quais encontram-se nos artigos 150, 151 e 152 da Carta Magna, representando verdadeiras garantias asseguradas ao contribuinte e constituindo cláusulas pétreas⁹.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo os princípios como garantias individuais dos contribuintes, conforme se depreende do voto do Ministro Celso de Mello, proferido na ADI nº 939, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, julgada em 14-12-1993:

A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos - introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder. Não posso desconhecer [...] que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições. (ADI 939, Pleno, rel. Sydney Sanches, j. 14-12-1993).

Assim, nota-se que, para o Supremo, os princípios tributários representam direitos fundamentais relevantes que são outorgados aos contribuintes pela Carta Magna, traduzindo verdadeira limitação ao poder de tributar.

Nesse ponto, Sabbag (2012) destaca que o rol dos direitos fundamentais não é taxativo¹⁰, havendo outros direitos fundamentais pulverizados no ordenamento jurídico, a

9 CF, art. 60: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
[...]
IV - os direitos e garantias individuais”.

10 CF, art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

exemplo dos princípios e imunidades tributárias. Assim, a partir do momento em que são considerados direitos e garantias individuais, as limitações decorrentes dos princípios tributários não podem ser objeto de emenda constitucional.

Machado (2004) assevera que o poder de tributar, como expressão da soberania estatal, é limitado precisamente pelos princípios, que ditam a forma e as condições para o exercício daquele aspecto da soberania do Estado.

Cumprе salientar que os princípios tributários não se resumem àqueles dispostos na seção constitucional “Das Limitações ao Poder de Tributar”, uma vez que o Texto Supremo apresenta normas, em toda a sua extensão, que buscam inibir o poder de tributar do Estado, tais quais as imunidades tributárias. Ademais, como bem assevera Amaro (2012, p. 128):

A Constituição abre campo para a atuação de outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional.

De todo modo, serão analisados no presente capítulo apenas os principais princípios constitucionalmente previstos¹¹, os quais atuam como garantia em benefício do contribuinte e devem ser observados quando da instituição e majoração de todo e qualquer gravame.

1.2.1 Princípio da legalidade

No que tange aos princípios explicitamente previstos no Texto Supremo, o princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) preconiza que os tributos somente serão instituídos e majorados por meio de lei (art. 150, I, CF¹²).

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

11 As imunidades, hipóteses de não-incidência tributária constitucionalmente qualificadas, também constituem limitações ao poder de tributar e serão abordadas apenas aquelas atinentes ao imposto foco deste trabalho (o ICMS) no próximo item.

12 CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Carrazza (2011, p. 533) assim explicita a aplicação do referido princípio na criação de tributos:

No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Nesse ponto, Amaro (2012) preleciona que a legalidade tributária não se contenta com a simples autorização de lei para cobrança de tributos, mas requer que a lei defina todos os aspectos relativos ao fato gerador, a fim de que a situação tributada venha a refletir o mandamento hipotético descrito em lei.

Nesse sentido, Xavier (1978, p. 17 *apud* Amaro, 2012, p. 134) anota que a legalidade tributária traduz a necessidade de que “a lei seja o pressuposto necessário de toda a atividade administrativa”, de maneira que o nascimento de uma obrigação tributária não depende, de forma alguma, da vontade da autoridade fiscal ou do aplicador da lei.

Além disso, Amaro (2012, p. 135) destaca um desdobramento do princípio da legalidade: o princípio da tipicidade tributária, o qual é dirigido tanto ao legislador como ao aplicador da lei, sendo tal tipicidade costumeiramente qualificada como cerrada ou fechada:

Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Atente-se ainda ao fato de que a lei exigida pela Carta Magna para a criação de tributos, é, via de regra, a lei ordinária. Excepcionalmente, a Constituição requer lei

complementar para a instituição de alguns tributos, quais sejam, os tributos residuais¹³, os empréstimos compulsórios¹⁴ e o imposto sobre grandes fortunas¹⁵.

Além disso, insta mencionar que o Código Tributário Nacional equipara à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso, de modo que a mera atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não constitui majoração, podendo ser realizado por ato normativo que não a lei¹⁶.

Assim, o princípio da legalidade impede que os entes políticos exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por meio de lei, não se admitindo decreto, portaria ou qualquer outro ato normativo que não a lei, em sentido próprio e estrito.

Machado (2004) ensina que lei em sentido estrito é aquela que constitui lei tanto em sentido material como formal, isto é, regra jurídica de caráter geral e abstrato, dotada de hipoteticidade e emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, observado o processo constitucional pertinente à elaboração das leis.

Sobre o tema, Amaro (2012) esclarece que a reserva de lei para fins de disciplinar os tributos exige tanto a lei material como a lei formal. Isso porque a legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (reserva de lei

13 CF, art. 154: “A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

CF, art. 195: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

14 CF, art. 148: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:”

15 CF, art. 153: “Compete à União instituir impostos sobre:
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

16 CF, art. 97: “Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

material), uma vez que a segurança jurídica requer também a lei formal, isto é, que o comando seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

A Carta Magna, no entanto, admite a mitigação do princípio para alguns poucos impostos¹⁷. Em tais casos, Amaro (2012) ensina que excepciona-se a observância da reserva de lei formal, conformando-se a Constituição com a mera reserva de lei material, consubstanciada em ato do Poder Executivo, por meio do qual é autorizada a alteração das alíquotas legalmente fixadas, as quais poderão ser *majoradas*, reduzidas e restabelecidas, comumente, por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda.

Destaca Sabbag (2012) que tais impostos possuem alíquotas flexíveis no intuito de regulação da economia do País; sendo, portanto, dotados de extrafiscalidade. A extrafiscalidade, conforme entendimento de Amaro (2012), busca, sobretudo, estimular o desestimular certos comportamentos, em vez de abastecer de recursos os cofres públicos (finalidade fiscal ou arrecadatória).

A exceção ao princípio da legalidade se faz presente, ainda, na redução e restabelecimento das alíquotas do ICMS e das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), ambas relativas aos combustíveis. Tais mitigações, conforme Sabbag (2012), foram introduzidas pela Emenda Constitucional nº 22/2001, sendo também justificadas no contexto da extrafiscalidade.

1.2.2 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, por sua vez, existe no ordenamento jurídico com o intuito de evitar que o contribuinte seja surpreendido com a instituição ou majoração repentina de impostos. Tal princípio abrange as anterioridades anual (“comum”, “de

17 CF, art. 153: “Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

exercício”) e nonagesimal (“privilegiada”, “qualificada”), respectivamente encontrados nas alíneas *b* e *c* do art. 150 da Constituição Federal¹⁸.

Amaro (2012, p. 144) sintetiza o conteúdo do referido princípio:

A constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo seja cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.

Desse modo, em observância ao princípio da anterioridade, o tributo que for instituído ou majorado em um dado exercício financeiro somente poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte e desde que tenham transcorridos noventa dias da data de publicação da lei que houver instituído ou majorado o tributo.

Nesse sentido, assevera Carrazza (2011) que referido princípio tolhe não apenas o agir da Administração Fazendária, como também do próprio Poder Legislativo, uma vez que impede que este estabeleça lei incidente sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que haja a sua publicação.

Mais especificamente no que tange à anterioridade anual, cumpre mencionar que, no Brasil, o exercício financeiro começa em 1º de janeiro, estendendo-se até o dia 31 de dezembro, de modo que o ano fiscal coincide com o ano civil.

Amaro (2012) destaca que o princípio da anterioridade anual inspirou-se visivelmente nas Súmulas 66¹⁹ e 67²⁰ do Supremo Tribunal Federal (editadas na vigência da Constituição de

18 CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

19 STF, Súmula nº 66: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”.

20 STF Súmula nº 67: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

1946), no sentido de considerar legítima a cobrança do tributo em dado exercício, desde que instituído ou aumentado por lei publicada até o final do exercício financeiro anterior.

Destaque-se, no entanto, que mencionado princípio da anterioridade não se confunde com o extinto princípio da anualidade (fulminado pela Emenda Constitucional nº 18/65), pelo qual, segundo Carrazza (2011 a, p. 202), “nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária anual”.

No que se refere à anterioridade nonagesimal, esta foi inserida no Texto Supremo pela Emenda Constitucional nº 42/2003 e, desde então, vem sendo aplicada cumulativamente à anterioridade anual.

Assim, elucida Sabbag (2012) que houve o fortalecimento do princípio da anterioridade, uma vez que passou a ser exigido, a partir de 2004, obediência cumulativa à anterioridade anual e nonagesimal, ratificando-se o princípio da segurança jurídica, de modo a evitar que o contribuinte fosse surpreendido por possível criação ou majoração de tributos nos últimos dias do ano, em plena quebra de lealdade tributária por parte da Fazenda Pública.

No entanto, nem todos os tributos precisam observar o princípio da anterioridade. O art. 150, § 1º, da Constituição arrola essas exceções, mas não todas elas, pois algumas devem ser buscadas em outros dispositivos da Carta Magna (art. 155, § 4º, IV, c; art. 177, § 4º, I, b; art. 195, § 6º).

Assim, em suma, após a edição das Emendas Constitucionais nº 33/2001 e nº 42/2003, o princípio da anterioridade, consideradas suas exceções passa a vigor da seguinte maneira: para os tributos não excetuados, aplicar-se-á, cumulativamente, o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da CF; para o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF), imposto extraordinário de guerra e empréstimo compulsório para despesas decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa, não se aplica a anterioridade anual, nem o prazo nonagesimal. Ao imposto de renda e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), aplicar-se-á apenas a anterioridade de exercício. Por fim, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), as contribuições sociais e as alíquotas do ICMS e CIDE, ambas relativas aos combustíveis, podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que houverem sido criados, devendo apenas obedecer à limitação de terem transcorrido os noventa dias da publicação da lei.

1.2.3 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade (art. 150, III, a, CF) veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da lei que os instituiu ou majorou.

Tal princípio geral é também previsto em outras seções da Carta Magna, quando esta determina que a lei não pode atingir “o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI), e, em matéria penal, quando estabelece que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (art. 5º, XXXIX).

Amaro (2012) faz a ressalva de que o termo “fato gerador” não é o mais apropriado à redação do dispositivo, uma vez que só se pode falar em “fatos geradores ocorridos antes da lei”, caso esta venha a majorar o gravame, e não quando institua o tributo, uma vez que o fato ocorrido antes da lei que cria um gravame não é gerador de coisa alguma.

De todo o modo, tem-se que as leis devem orientar-se de modo prospectivo, em homenagem à segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca.

Nesse sentido, Kelsen (1998, p. 61 *apud* Sabbag, 2012, p. 191) ensina:

As leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque fere nosso sentimento da justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção.

Assim, a regra geral é de que as leis não abrangem o passado. “Se há atos a elas anteriores, devem ser eles regidos pela lei do tempo em que foram realizados, à luz do aforismo *tempus regit actum*, ou seja, o tempo rege o ato” (SABBAG, 2012, p. 191).

No entanto, o sistema jurídico brasileiro não adotou o princípio da irretroatividade tributária como postulado absoluto, tanto é que “o Código Tributário Nacional não adota como regra a irretroatividade da lei tributária, mas sim o texto constitucional” (SABBAG, 2012, p. 194), de modo que a redação do art. 106, I e II do CTN²¹ denota que não há

21 CTN, art. 106: “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

incompatibilidade do princípio da irretroatividade com a existência de leis produtoras de efeitos sobre fatos pretéritos.

Assim, num primeiro momento são dois os tipos de lei que produzem efeitos jurídicos sobre atos do passado: a lei expressamente interpretativa e a lei que exclui ou reduz penalidades, caso o ato não esteja definitivamente julgado. A primeira insere-se no ordenamento, integrando a construção do sentido da norma já posta, a fim de explicitar a criação ou aumento da lei.

Amaro (2012), todavia, entende que uma lei não pode retroagir nem mesmo a pretexto de interpretar lei anterior, uma vez que ou a incidência do gravame decorre dessa lei antiga, caso em que a lei interpretativa será inócua; ou a incidência não decorre da lei velha, caso em que seria inconstitucional, pois estar-se-ia criando tributos relativos à fatos ocorridos antes da instituição da lei interpretativa.

No que se refere à aplicação da lei mais benéfica ao contribuinte com relação às multas devidas, desde que o ato não tenha transitado em julgado, verifica-se que tal exceção ao princípio da irretroatividade vem sendo reconhecida pela jurisprudência pátria, a exemplo do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. ART. 106, II, "C", DO CTN. 1. A posterior alteração do valor da multa aplicada à cobrança de tributos, mais benéfica ao contribuinte, deve retroagir. Aplicação do art. 106, II, "c", do CTN. Precedentes do STJ. 2. Recurso Especial provido. (REsp 134.162/SC, 2ª T., rel. Min Herman Benjamin, j. 20-09-2012). **(grifou-se)**

EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "C", CTN. **RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. O ART. 106 DO CTN ADMITE A RETROATIVIDADE, EM FAVOR DO CONTRIBUINTE, DA LEI MAIS BENIGNA, NOS CASOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS.** SOBREVINDO, NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL, O DEL 2.471/1988, QUE REDUZIU A MULTA MORATORIA DE 100% PARA 20% E, SENDO POSSIVEL A REESTRUTURAÇÃO DO CÁLCULO DE LIQUIDAÇÃO, E

-
- a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

POSSIVEL A APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA, SEM OFENSA AOS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. [...] (REsp 94.511, 1ª T., rel. Demócrito Reinaldo, j. 21-10-1996). (grifou-se)

Nesse sentido, Sabbag (2012) alerta que a norma mais benigna ao contribuinte retroage, salvo se a multa já tiver sido recolhida. Fazendo-se analogia ao que ocorre no âmbito penal, não seria possível retroagir, se o recolhimento já fora realizado, assim como não se poderia retroceder se a pena já tivesse sido cumprida.

Por fim, excepciona-se ainda uma terceira situação, qual seja, em se tratando de lançamento, a lei que cria novos critérios de fiscalização ou apuração também atinge situações pretéritas²². Reserva-se à Fazenda Pública, nesse caso, o direito de aplicar ao lançamento tributário a legislação posterior à data de ocorrência do fato gerador, desde que haja oportunidade de serem utilizados novos critérios de apuração, ou processos de fiscalização que permitam o melhoramento da atividade fiscal.

1.2.4 Princípio da isonomia tributária

A Carta Magna consagra o princípio da isonomia jurídica, estabelecendo que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (art. 5º) e veda, no campo do direito tributário, a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, II).

Amaro (2012), referindo-se aos ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello, preleciona que o princípio da igualdade dirige-se tanto ao aplicador da lei – não poderá discriminar, de sorte que não haveriam pessoas diferentes que pudessem escapar de dado

22 CTN, art. 144: “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.

mandamento legal -, como ao legislador, ao qual é vedado prever discriminações quando da edição da lei. Visa, portanto, a garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.

Ocorre, que, conforme assinala Machado (2004), as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe justamente para regular tais desigualdades, com a ressalva de que a lei não pode destinar tratamento diferenciado a situações que não apresentem certo grau de dessemelhança. Há, portanto, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, “a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, [...] sendo imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição” MELLO (1978, p. 37 *apud* Amaro, 2012, p. 161).

É ainda Machado (2004, p. 259) quem destaca as particularidades do princípio da isonomia no direito tributário:

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiro absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação, o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

Assim, nota-se que o princípio da isonomia se entrelaça com o conceito de capacidade contributiva. Amaro frisa esse ponto ao afirmar que “deve ser diferenciado (com isenções ou incidência menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica” (AMARO, 2012, p. 160).

Por fim, o mesmo autor assinala que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado, de sorte que se diante de duas situações fáticas semelhantes, a lei exigir tributo apenas na primeira situação, não cabe à administração fiscal reclamar a incidência do tributo também no segundo caso. Ao revés, deve o indivíduo que se ligue à situação tributada contestar a exação que lhe esteja sendo cobrada em desrespeito ao princípio da isonomia. Tal cenário se

deve pelo fato de que a analogia não pode ser invocada pela administração fiscal no intuito de exigir tributo em situação não prevista²³.

1.2.5 Princípio da capacidade contributiva

A Constituição Federal determina que, sempre que possível, os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, [...] identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (145, § 1º).

A capacidade econômica, conforme os dizeres de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (AMARO, 2012, p. 163).

Sabbag (2012) destaca que, conquanto o texto constitucional faça menção apenas à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, entende-se que referido ditame deve ser observado por outros tributos, tais quais as contribuições para a seguridade social (no caso de diferenciação de alíquota em função de atividade econômica, uso da mão de obra ou porte da empresa²⁴) e as taxas, sobretudo nas hipóteses de assistência gratuita para registros de nascimento e óbito²⁵.

23 CTN, art. 108: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

24 CF, art. 195: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

25 CF, art. 5º.: “LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos; [...]

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

a) o registro civil de nascimento;
b) a certidão de óbito;”

Amaro (2012, p. 163), com propriedade, ensina:

Porém na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Cumprе ressaltar, ainda, a lição de Amaro (2012) no sentido de que os impostos reais, ainda que incidam objetivamente, sem levar em conta as condições do contribuinte, devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva. Assim, quando da criação de impostos reais, não se pode quantificar a exação de modo a ofender a capacidade tanto do contribuinte de direito, como do chamado contribuinte de fato, haja vista ser este quem arca com o encargo financeiro dos tributos indiretos, motivo pelo qual o princípio deve ser também a ele aplicado. Desse modo, não há que se falar na desconsideração dos contribuintes de fato quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva, sob o argumento de que a capacidade contributiva considerada deva ser a do contribuinte de direito. Aliás, em atenção à aplicação do postulado da capacidade contributiva ao contribuinte de fato dos impostos indiretos, cumprе ressaltar a sua relação direta com o princípio da seletividade, segundo o qual o tributo deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem, conforme será tratado no item 1.3.1.2 deste capítulo.

De todo modo, em síntese, são dois os principais objetivos do princípio da capacidade contributiva: preservar a eficácia da lei tributária e proteger o contribuinte de eventuais abusos que venham a ser cometidos pelo Fisco.

1.2.6 Princípio da vedação do confisco

O princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, CF) prevê a proibição da imposição de tributos com efeitos de sanção, de modo que o gravame não pode inviabilizar o direito de propriedade do contribuinte.

Machado (2004) elucida que o tributo, sendo o instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita, não pode ser utilizado de forma a exaurir a fonte desses recursos. Assim, o tributo não pode ser antieconômico, isto é, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza.

Assim, o mesmo autor define que tributo com efeito de confisco é aquele que, “por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade” (MACHADO, 2004, p. 264). Contudo, a vedação constitucional, no entendimento do citado autor, não diz respeito às multas, haja vista serem tributos e multas institutos essencialmente diversos.

Os tributos, conforme preconiza o princípio acima transcrito, não constituem sanção por ato ilícito, uma vez que a licitude é inerente à hipótese de incidência tributária. Assim, Machado (2004) afirma que constituem os tributos receita ordinária proveniente dos fatos geradores realizados pelos contribuintes, devendo ser um ônus por eles suportável.

A multa, por outro lado, conforme o mesmo autor, é necessariamente uma sanção por ato ilícito, tendo por objetivo desestimular certos comportamentos, constituindo receita eventual dos cofres públicos, motivo pelo qual pode ser confiscatória, no sentido de apresentar-se como demasiadamente onerosa ao contribuinte.

No entanto, a doutrina majoritária tem se manifestado favoravelmente à aplicação do princípio da vedação do confisco às multas exacerbadas. Nesse ponto, Sabbag expõe:

[...] tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com a ofensa ao art.150, IV, e ao art.5º, XXII, ambos da Carta Magna. (SABBAG, 2012, p. 250).

Cumprе trazer à colação, nesse ponto, trecho da ementa da ADI nº 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 17-06-1998:

[...] Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - **A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta**

Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...] (ADI 1.075, Pleno, rel. Celso de Mello, j. 17-06-1998). (grifou-se).

Desse modo, constata-se que o Supremo, ao contrário do que se conclui a partir da leitura do dispositivo constitucional, o qual faz menção à aplicação da vedação do confisco tão somente aos tributos, admite a aplicação do postulado também com relação às multas com feição confiscatória, no intuito de expurgá-las do ordenamento jurídico pátrio.

1.2.7 Princípio da uniformidade e princípio da não diferenciação tributária

Por meio do princípio da uniformidade, assinala Amaro (2012), a Carta Magna (art. 150, I²⁶) estabelece a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, vedando a distinção ou privilégio de determinado ente federado em detrimento de outro. Há, contudo, ressalva expressa no que tange aos incentivos regionais, destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do País.

Nessa esteira, o princípio da não diferenciação tributária (art.152, CF²⁷) consiste em manifestação do princípio da uniformidade e proíbe que os entes políticos estabeleçam diferenciações tributárias em razão da origem ou destino de bens e serviços. Assim, veda-se, conforme exemplifica Amaro (2012, p. 162), que “determinado Município isente de imposto a

26 CF, art. 151: “É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

27 CF, art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

prestação de determinado serviço apenas quando o usuário seja residente do próprio Município”.

Tal princípio decorre do pacto federativo e impede, em regra, conforme preleciona Sabbag (2012, p. 281), “a guerra tributária e afirma a unidade geográfica do território nacional [...] [até porque] as tributações interestaduais sempre foram causadoras de litígios tributários”, sobretudo no que concerne ao ICMS.

Nesse ponto, discorre acertadamente o supracitado autor sobre a problemática das legislações discriminatórias que distinguem a tributação pela procedência e destino das mercadorias:

Temos dito que tal postulado objetiva coibir barreiras fiscais dentro do território nacional prestigiando o “mercado comum brasileiro”, haja vista vivermos em um país uno, com divisas entre estados e limites entre municípios, mas por uma questão político-territorial. Não se pode admitir a existência de políticas fiscais vocacionadas a ofender o espírito federativo quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias. (SABBAG, 2012, p. 282)

Assim, não é legítima a previsão de elementos discriminatórios pelos entes federados, levando em consideração a origem e destino das mercadorias, uma vez que, nesse âmbito, apenas a União está legitimada a estabelecer discriminações, desde que consubstanciadas em incentivos fiscais tendentes a promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões do Brasil, nos termos do art. 151, I, da Carta Magna.

1.2.8 Princípio da liberdade de tráfego

Por fim, o princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF²⁸) estabelece que um ente federado não pode exigir tributos interestaduais ou intermunicipais que obstem a liberdade de ir e vir de bens e pessoas.

28 CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”

É, pois, “uma decorrência natural da unidade econômica e política do território nacional” (HARADA, 2001, p. 296 *apud* Sabbag, 2012, p. 257).

Tal princípio parte do pressuposto, segundo Amaro (2012), de que a tributação constitui forma de limitar o tráfego de pessoas e bens, de modo que o postulado em questão busca resguardar a liberdade de locomoção.

Amaro (2012) salienta ainda que o princípio da liberdade de tráfego conjuga-se com outros princípios constitucionais, a exemplo do princípio da isonomia tributária – indiretamente, o postulado da não limitação do tráfego de bens e pessoas veda a ocorrência de discriminação.

Sabbag, no entanto, salienta que existem duas atenuações, uma constitucional e outra doutrinária, do direito da ilimitabilidade ao tráfego de bens e pessoas. São elas, respectivamente: a cobrança de pedágio pela *utilização* de vias conservadas pelo poder público (e não pela mera *transposição* de Município ou Estado) e a exigência do ICMS pelas autoridades fiscais nos postos das divisas dos Estados e Municípios, a fim de verificar o recolhimento do ICMS pelo sujeito passivo. O recolhimento de ICMS, nesse caso, se dá em decorrência da prática, pelo sujeito passivo, do fato gerador do tributo, e não pelas transposições territoriais efetuadas.

Desse modo, a essência do princípio da liberdade de tráfego previsto na Carta Magna de 1988 não é impedir a exigência de impostos sobre a circulação de pessoas ou bens, mas sim obstar tributo que se baseie na simples passagem de um Estado para outro, ou de um Município a outro.

1.3 Princípios e imunidades aplicáveis ao ICMS

O ICMS, assim como as demais exações, deve ser instituído pelos respectivos entes competentes atendendo às limitações ao poder de tributar. Nesse ponto, o ICMS possui suas particularidades, conforme será estudado a seguir.

1.3.1 Princípios específicos do ICMS

O ICMS, além de observar referidas limitações gerais, submete-se à aplicação de princípios específicos, tais quais a não cumulatividade e a seletividade, os quais serão analisados a seguir.

1.3.1.1 Princípio da não cumulatividade

A não cumulatividade foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio por meio da Emenda Constitucional nº 18/65 e consiste em um sistema de compensação de créditos e débitos; havendo, pois, o abatimento do imposto devido, diminuindo-se, conseqüentemente, a carga tributária incidente. Tal princípio está sujeito à lei complementar, pois o Texto Supremo diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do ICMS²⁹.

Assim, o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96³⁰ veio regulamentar o postulado, de modo que Machado (2004, p. 359) frisa que tal lei “alterou significativamente a regra da não cumulatividade, na medida em que admitiu a utilização de créditos relativos a entrada de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente”.

Adianta Carrazza (2012) que além de o ICMS sujeitar-se obrigatoriamente ao princípio da não cumulatividade, tal postulado tem o objetivo de evitar que referido gravame distorça as formações dos preços e a competitividade das empresas.

Isso porque o ICMS é um tributo neutro, isto é, “indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado” (BALEEIRO, 2010, p. 419), nunca onerando a produção ou o comércio, mas o consumo, de maneira que quem acaba suportando por inteiro a carga do gravame é o consumidor final (contribuinte de fato).

29 CF, art. 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
c) disciplinar o regime de compensação do imposto”

30 LC 87/96, art. 19: “O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

Assim, assinala Carrazza (2011) que o contribuinte de direito (comerciante, industrial ou produtor) transfere ao adquirente da mercadoria ou ao usuário do serviço de transporte intermunicipal e interestadual ou ainda ao fruidor do serviço de comunicação, o ônus financeiro do imposto que suportou em suas aquisições, e que lhe foi transferido pelo seu fornecedor.

De todo modo, o autor anota que por meio de tal princípio, o Constituinte beneficiou tanto o contribuinte de direito, como o consumidor final, a quem convém preços menos onerados pela carga tributária.

No entanto, não é unânime a posição da doutrina quanto às qualidades da não cumulatividade. Machado (2004) apontou como desvantagens da técnica o fato de tornar complexa a administração do ICMS, onerando o Fisco e os contribuintes; ensejar o cometimento de fraudes; atingir de forma mais incisiva as atividades de base - agropecuária, seguida pela indústria; e obstar a outorga de isenções, as quais teriam tornado-se mera postergação de incidência de tributo, tendo em vista a vedação constitucional do crédito respectivo na operação posterior.

De qualquer forma, as bases do princípio da não cumulatividade são encontradas na Carta Magna (art. 155, § 2º, I e II), a qual prevê que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”.

Ensina Carrazza (2011) que referida regra aponta uma diretriz imperativa, norma cogente que dá ao contribuinte (de direito) o direito subjetivo de ver observado o princípio da não cumulatividade, salvo por motivo de isenção ou não incidência. Desse modo, o autor assim explica o conteúdo do princípio da não cumulatividade:

[...] tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o *direito de abatimento*, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo (Carrazza, 2011, p. 382).

Desse modo, segundo Sabbag (2012), o princípio da não cumulatividade assegura que o ICMS recairá apenas sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando a ocorrência do chamado efeito cascata. O autor frisa ainda que, no ordenamento jurídico brasileiro, a compensação do referido imposto é feita pelo sistema *Tax on Tax*, no qual se abate do débito gerado na saída, o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada.

Cumpra elucidar ainda que para que haja a compensação de créditos e débitos, não é necessário que ambos sejam da mesma natureza. Trata-se de novidade trazida pela Carta Magna de 1988, uma vez que a Constituição anterior vinculava o aproveitamento dos créditos do então ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias) à *mesma* mercadoria. O Texto Supremo atual, por outro lado, “confere ao contribuinte o direito de abater, do montante de ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviço ou lhe forneceram mercadorias e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos, etc.).” (CARRAZZA, 2011, p. 405).

Carrazza (2011) destaca ainda que a não cumulatividade do ICMS considera as operações realizadas num determinado período de tempo, que, normalmente, é de trinta dias, de modo que o princípio da não cumulatividade concede ao contribuinte o direito subjetivo de pagar apenas a diferença apurada entre seus créditos e débitos, no encerramento de tal período. Assim, esse sistema possibilita que o ICMS seja pago parte em moeda, parte em créditos.

No entanto, o autor coloca a problemática de que há empresas que vêm perdendo seus créditos de ICMS por terem adquirido, em outras unidades da federação, mercadorias comercializadas por empresas que receberam incentivos fiscais ou financeiros não amparados por convênios, o que estaria em desacordo com o art. 155, § 2.º, XII, “g”³¹.

31 CF, art. 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

No entanto, o fato de os incentivos serem ou não conveniados é irrelevante nesse ponto, pois, “basta tenha havido uma anterior operação mercantil (ou prestação de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), para que o princípio da não cumulatividade do ICMS prevaleça” (CARRAZZA, 2011, p. 387). Nesse ponto, destaque-se que o direito de crédito decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade prescinde até mesmo da efetiva cobrança do ICMS nas operações anteriores.

Assim, há de ser observado o princípio da não cumulatividade, norma que se hospeda na Constituição Federal e que possui eficácia plena e aplicabilidade imediata.

1.3.1.2 Princípio da seletividade

Antes da Constituição Federal de 1988, ensina Carrazza (2011), o antigo ICM era um tributo uniforme, isto é, aplicava as mesmas alíquotas para todas as mercadorias. Atuava, portanto, como mero instrumento de fiscalidade, no intuito único de arrecadar dinheiro aos cofres públicos.

O atual ICMS, por outro lado, além de trazer divisas ao Estado, deve ser instrumento de extrafiscalidade. Nesse sentido, determina o artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, que o ICMS “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

A despeito da utilização do termo *poderá*, Carrazza (2011) defende que este deve ser interpretado como *deverá*, haja vista a obrigatoriedade da aplicação deste princípio ao ICMS:

[...] quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, lhe impõe um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes* *deveres* (Celso Antônio Bandeira de Mello). [...] Portanto, a seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (Carrazza, 2011, p. 488).

Nessa esteira, o princípio da seletividade busca a “minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e maior onerosidade do que é dispensável” (SABBAG, 2012, p. 1072).

Carrazza (2011) elucida que a seletividade do ICMS pode ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, tais quais a

aplicação de alíquotas diferenciadas, variação das bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, dentre outros meios. No entanto, a adoção do sistema de variação das alíquotas é o meio mais facilmente aplicável para a concretização do princípio da seletividade.

Nesse sentido, as alíquotas devem ser fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou serviços, de sorte que quanto mais supérfluos, maior será a alíquota do ICMS, ao passo que aqueles mais essenciais devem ter suas alíquotas abrandadas e até mesmo zeradas.

Exemplo disso são as alíquotas trazidas pelo Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina. Fixou-se alíquota de 25% para operações com bebidas alcoólicas, perfumes e cosméticos, embarcações de esporte e de recreio e balões e dirigíveis; ao passo que nas operações com açúcar, macarrão, sal de cozinha e leite e manteiga, a alíquota estabelecida foi de 12%³².

A fim de explicitar a importância do aludido postulado, Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, assinala, *in verbis*:

A seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. (BALEIRO *apud* Melo, 2004, p. 265).

Assim, a essencialidade das mercadorias e serviços, condição indispensável à aplicação do princípio da seletividade ao caso concreto, tem por objetivo favorecer os consumidores finais, os quais suportam o encargo econômico do ICMS.

Além disso, como bem destaca Carrazza (2011), a Carta Magna tem como um dos objetivos da República Federativa do Brasil “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (art. 3º, IV), de sorte que a tributação por meio de alíquotas diferenciadas, busca salvaguardar o mínimo existencial a que os indivíduos têm direito.

32 Decreto nº 2.870/01 (Regulamento do ICMS/SC): < http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/REGULAMENTOS/ICMS/RICMS_01_00.htm#R01_art26 > Acesso em 25-04-2013.

Desse modo, o princípio da seletividade e a indicação da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados em operações pelo ICMS, permitem que a exigência do gravame vá além do escopo tributário, no sentido de proporcionar o acesso de parte da população aos produtos e serviços necessários, sem que haja excessiva onerosidade.

1.3.2 Imunidades relativas ao ICMS

Ao definir as competências tributárias, a Constituição confere a cada ente político o poder de instituir tributos, os quais serão exigíveis na medida em que se der a ocorrência concreta de determinadas situações.

No entanto, a Carta Magna não pretende que determinadas situações materiais, devido à certas especificidades pessoais ou materiais, sejam oneradas por tributos, prevendo as chamadas imunidades - hipóteses de não-incidência tributária constitucionalmente qualificadas. Assim, “o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal” (AMARO, 2012, p. 176).

Dessa forma, as imunidades encontram-se obrigatoriamente previstas na Constituição Federal, e têm o condão de limitar a competência tributária dos entes federativos, não permitindo interpretação ampliativa das suas disposições, abrangendo, no art. 150, VI, apenas os impostos e deixando de fora as demais espécies tributárias. Cabe destacar ainda as imunidades atinentes ao ICMS, previstas em outros dispositivos constitucionais.

O art. 155, § 2º, X, “a”, introduzido na Carta Magna pela Emenda Constitucional n. 42/2003, não autoriza a incidência do ICMS sobre “operações que destinem mercadorias ao exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Tal dispositivo constitui verdadeiro instrumento para realização dos objetivos do comércio exterior nacional, uma vez que a imunidade do ICMS nas exportações de quaisquer mercadorias e serviços facilita tais operações diante da alta competitividade internacional; incrementa, desse modo, o ingresso de divisas para o País.

Há ainda, nos termos do art. 155, § 2º, X, “b”, a vedação do ICMS sobre as “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”, exceto na hipótese prevista no mesmo art. 155, § 2º, XII, “h” (“XII: cabe à lei complementar: h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os

quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, *hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b*). A respeito de tal regra, Sabbag (2012, p. 1074) tece as seguintes considerações:

[...] a Constituição explicita regra imunizadora no intuito de proteger o equilíbrio no federalismo fiscal, uma vez que as fontes produtoras de petróleo e energia elétrica se concentram em poucos Estados, que seriam exageradamente beneficiados se pudessem tributar esses bens. Todavia, essa não incidência valerá tão somente quando tais bens forem destinados à industrialização ou à comercialização (art. 3º, III, da LC n. 87/96), o que permite a incidência sobre a entrada no Estado destinatário daquelas mercadorias quando o destino for para seu próprio consumo, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (art. 2º, § 1º, III, da LC 87/96). Com efeito, a Constituição, quanto à regra de não incidência em comento, não distingue entre consumidor final ou não, pelo que a imunidade abrangia ambas.

A alínea “c”, por seu turno, prevê que o ICMS não incidirá sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, isto é, quando definido em lei da União como ativo financeiro ou instrumento cambial, o ouro sujeitar-se-á exclusivamente ao IOF. Caso contrário, o ouro será considerado mercadoria e, portanto, passível de tributação pelo ICMS.

A alínea “d”, também acrescida pela Emenda Constitucional n.42/2003, concede imunidade para a prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Há ainda a chamada imunidade ao *software*, uma vez que “as operações de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador (*software*) referem-se a bem incorpóreo, não tendo por objeto a “mercadoria” propriamente dita” (SABBAG, 2012, p. 1074). No entanto haverá incidência de ICMS sobre os *softwares* comercializados no varejo, os ditos *softwares* de prateleira. Por outro lado, em se tratando de programas elaborados especificamente para um determinado usuário (*software* por encomenda), não haverá tributação pelo ICMS, mas pelo ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

Desse modo, feitas as considerações acerca dos princípios gerais e específicos relativos ao ICMS, passa-se à análise detalhada dos aspectos desse imposto.

2 ASPECTOS DO ICMS

O ICMS descende diretamente do ICM (imposto sobre circulação de mercadorias), previsto na Constituição de 1967³³, que por sua vez veio substituir o IVC (imposto sobre vendas e consignações), da Constituição de 1946³⁴.

O ICMS é regulado pela Lei complementar nº 87/96, a chamada Lei Kandir, porquanto foi elaborada pelo então Ministro do Planejamento, Antônio Kandir. Referida lei foi criada com o fito de atender às disposições constitucionais previstas nos artigos 146³⁵ e 155, § 2º, XII³⁶, ambos da Carta Magna.

33 CF/67, art. 24: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”.

34 CF/46, art. 19: “Compete aos Estados decretar impostos sobre:

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

35 CF, art. 146: “Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

36 CF, art. 155, § 2º: “XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

O ICMS é, hoje, o imposto economicamente mais importante do País. Estimulada pela alta do consumo e das importações, a arrecadação do imposto estadual somou quase R\$ 326 bilhões, em 2012, contra R\$ 301 bilhões em 2011³⁷. O ICMS é o imposto que circula maiores quantias de dinheiro e, portanto, gera controvérsias, suscitando, inclusive, guerras fiscais entre os Estados membros da federação.

2.1 Características gerais

Conforme se depreende da interpretação da Constituição Federal de 1988, o ICMS é um tributo de natureza fiscal e extrafiscal, concomitantemente, porque constitui importante fonte de receita aos Estados e ao Distrito Federal, ao mesmo tempo em que tem a função de propiciar a facilitação da circulação de mercadorias essenciais.

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital (art. 155, II, CF) incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, “evolvendo negócio mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação” (Melo, 2004, p.11).

Assim, os Estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, podem instituir o ICMS ou sobre ele dispor. Atente-se, no entanto, ao fato de que a União, em caso de guerra, pode instituir tributos que seriam ‘privativos’ dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos Territórios (caso algum venha a ser criado), nos termos do art. 147³⁸ e do art. 154, II³⁹, ambos da Constituição Federal. Assim, ainda que em hipóteses excepcionais, a União também possui competência legislativa no âmbito do ICMS.

37 Jornal o Globo Economia: < <http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356#ixzz2TIAWx2fR> > Acesso em 19-05-2013. O quadro de arrecadação do ICMS em valores correntes do ano de 2012 mostra que o valor arrecadado foi de R\$ 325.933.287 bilhões: < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp> > Acesso em 19-05-2013.

38 CF, art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

39 CF, art. 154, II: A União poderá instituir:

A respeito do aludido imposto, Sabbag (2012, p. 1059) preleciona:

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e **representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes), e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.** Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, §2º, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariem a Constituição Federal. **(grifou-se)**

Feita breve apresentação sobre o imposto objeto deste estudo, passa-se ao exame de seus elementos.

2.2.1 Fato gerador

Prevê o Código Tributário Nacional, em seu art. 114, que fato gerador da obrigação principal é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Existe, na doutrina, uma crítica à adoção da expressão “fato gerador”. Tal se dá, pois a Constituição Federal utiliza o termo “fato gerador” indistintamente, ora indicando hipótese de incidência, ora indicando o que seria o fato imponible descrito por Geraldo Ataliba⁴⁰.

Destaque-se, ainda, que ocupar-se-á este trabalho do fato gerador da obrigação de *pagar tributo*, ainda que o Código Tributário Nacional abarque como obrigação principal

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

40 Gerado Ataliba (2010, p. 67) define fato imponible como o fato concreto, “ocorrido no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’ [...]. Ao ‘plano abstrato’ a que se refere Alessi, corresponde a h.i [isto é, a hipótese de incidência, entendida como a descrição abstrata de um fato na norma tributária]. Ao ‘plano concreto, o fato imponible”.

tanto aquela referente ao pagamento de tributo, como ao pagamento de penalidade pecuniária⁴¹.

Feitas as devidas considerações terminológicas, nos termos do art. 155, II, da Carta Magna, o fato gerador do ICMS pode consistir na operação de circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e na prestação do serviço de comunicação⁴². Insta mencionar que os dois últimos fatos geradores do mencionado imposto não serão objeto de análise do presente estudo.

Assim, a principal regra do ICMS sobre operações mercantis está prevista na Carta Magna, art. 155, II, o qual dispõe que referido imposto será instituído sobre “operações relativas à circulação de mercadorias [...], ainda que as operações [...] se iniciem no exterior”. Logo, os conceitos de *operação*, *circulação* e *mercadoria* encontram-se interligados, de sorte que, “se os três não se apresentam juntos, no caso concreto, não há que se falar, sequer em tese, em incidência do gravame” (CARRAZZA, 2011, p. 39).

Assinale-se que a *operação* objeto do ICMS consiste em um negócio jurídico oneroso, envolvendo um alienante e um adquirente. A *circulação*, por sua vez, deve ser jurídica, e não apenas física, uma vez que apenas se perfectibiliza se houver a transferência da titularidade da *mercadoria*, a qual deve ser entendida como bem móvel corpóreo objeto de mercancia, isto é, dotada da finalidade de venda e revenda.

Desse modo, Carrazza (2012, p. 43) assinala que a hipótese de incidência⁴³ – previsão legal do fato gerador – do ICMS consiste na “operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, transferência de titularidade”.

41 CTN, art. 113: “A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

42 Ainda que não apresente objeto deste trabalho, frise-se que incide ICMS também sobre as importações e sobre outros serviços, desde que estes não sejam tributados pelo ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza) e que ensejem o fornecimento de mercadorias, nos termos da CF, art. 155, §2º, IX, “b”.

43 “A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de uma fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague””. (ATALIBA, 2010, p. 66).

No mesmo sentido, Ataliba (1966, *apud* Carrazza, 2011, p. 43), preleciona que “o fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta”.

Assim, uma vez estabelecido o fato gerador do ICMS, tem-se que, em função do tempo de sua ocorrência, o fato gerador do aludido tributo é instantâneo, uma vez que “sua realização se dá num momento do tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico particular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um fato gerador e, por consequência, o nascimento de uma obrigação de pagar tributo” (AMARO, 2012, p. 293).

Assim, o fato gerador do ICMS é dito instantâneo, pois cada uma das operações de circulação de mercadoria realiza, concretamente, um fato gerador do tributo, que se repete tantas vezes quantas essas situações materiais de repetirem no tempo. Em outras palavras, o fato gerador do ICMS se exaure instantaneamente, e se repete toda vez que ocorrer uma nova operação de circulação de mercadorias.

No intuito de identificar o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, o art. 116, I e II⁴⁴ do CTN distingue os fatos geradores que se traduzem numa situação de fato e aqueles relacionados a uma situação jurídica.

No âmbito do ICMS, descreve Amaro (2012, p. 298):

Num dado acontecimento, que pode desdobrar-se em várias fases, a lei pode escolher uma determinada etapa deste acontecimento para o efeito de precisar, no tempo, o instante em que o fato gerador se tem por ocorrido e no qual, portanto, tem-se por nascida a obrigação tributária. **A saída de mercadoria do estabelecimento mercantil configura uma etapa do processo de circulação da mercadoria, eleita pela lei para o efeito de precisar a realização do fato gerador do ICMS**, não obstante tal fato (a saída) possa não ter maior relevância no plano do direito comercial: a transmissão da propriedade (*traditio*) pode já ter se operado se a mercadoria já tiver sido entregue no interior do estabelecimento), ou só vir a configurar-se posteriormente (p. ex., no domicílio do destinatário). Mas o fato da saída da mercadoria (do estabelecimento comercial) é eleito pela lei como suporte fático do tributo.

44 CTN, art. 116: Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Assim, a partir da previsão legal de que o fato gerador considera-se ocorrido “desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I, CTN), infere-se que uma situação material existe desde que esteja apta a produzir seus efeitos. Ressalte-se que, consoante os ensinamentos de Amaro (2012), caso se verifiquem efeitos impróprios, decorrentes de circunstâncias materiais análogas, não se identificará o fato gerador. Desse modo, exemplificando ainda na seara do ICMS, considerando como momento do fato gerador a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante (situação material), não haveria fato gerador no caso de a saída da mercadoria se dar por motivo de incêndio.

Ademais, cumpre explicitar que a diferenciação prevista nos incisos do art. 116, CTN, entre situação de fato e situação jurídica, não significa que as situações de fato não tenham repercussão jurídica, uma vez que dão ensejo à obrigação jurídica de pagar tributo.

Na mesma esteira, Carrazza (2011) salienta que a saída da mercadoria do estabelecimento não configura, de maneira alguma, hipótese de incidência do ICMS, mas apenas o seu aspecto temporal.

Destaque-se que quanto ao *momento* de ocorrência do fato gerador do ICMS se dar na saída do estabelecimento do contribuinte, há disposição presente na LC nº 87/96, cuja interpretação já deu ensejo a muitas controvérsias, uma vez que diz respeito à previsão de que incide ICMS ainda que a mercadoria seja transferida entre estabelecimentos do mesmo contribuinte⁴⁵. A previsão mostra-se descabida, uma vez que a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não enseja transferência de titularidade. Para rebater esse dispositivo legal, foi editada a Súmula 166, do STJ⁴⁶, a qual exige a transferência de titularidade para que se configure o fato gerador do ICMS.

45 LC nº 87/96, art. 12: “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**” (grifou-se).

46 STJ, Súmula nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Assim, segundo Amaro (2012), o fato gerador do tributo consiste numa situação material descrita pelo legislador, podendo o fato gerador referir-se a uma ação ou situação que se identifica com o núcleo ou materialidade do fato. Segundo o autor, embora a Carta Magna e a legislação tributária identifiquem o fato gerador fazendo-se menção à sua materialidade, não é possível apreendê-lo sem que sejam esmiuçados os elementos que o constituem, quais sejam: elementos subjetivo⁴⁷, quantitativo⁴⁸, espacial⁴⁹ e temporal. Este último elemento indica o momento de ocorrência do fato gerador, já tendo sido objeto de estudo.

Passa-se, assim, à apreciação dos elementos ainda não trazidos à tona no presente trabalho.

2.1.2 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS deve “necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada” (CARRAZZA, 2011, p. 90). Acertadamente seguindo essa lógica, a base de cálculo do aludido imposto nas operações de circulação de mercadorias consiste no *valor da operação* decorrente da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte (art. 13, I, LC n°87/96).

47 O elemento subjetivo é composto pelo sujeito ativo da obrigação principal (art. 119, CTN) e pelo sujeito passivo (art. 121, CTN). O primeiro consiste na pessoa, estatal ou não, credora da obrigação tributária. Os sujeitos ativos do ICMS são os Estados e o Distrito Federal, conforme já mencionado. Sujeito passivo, por seu turno, é o devedor da obrigação, podendo assumir a figura de contribuinte ou responsável, e será analisado a seguir.

48 Conforme Amaro (2012), o elemento quantitativo diz respeito à quantificação do tributo, podendo o *quantum debeatur* já estar previsto em lei, a exemplo das taxas de polícia; ou ter que ser apurado mediante operação mais complexa, por meio de critérios também definidos em lei. Nessa última hipótese, estão compreendidas a base de cálculo e a alíquota.

49 O aspecto espacial é relevante para o entendimento do problema de pesquisa, e será objeto de análise em tópico específico. Apenas antecipando a celeuma, nos termos da Constituição Federal, entende-se que sempre que houver uma venda entre dois Estados distintos, a fim de que se determine onde a operação será tributada, deverá ser analisado se o adquirente é o contribuinte. Se não for (consistindo em mero particular), o ICMS será recolhido pelo Estado de origem da operação, aplicando-se sua alíquota interna. Contudo, se o destinatário for contribuinte do imposto incidente sobre a operação de circulação de determinada mercadoria, esta objeto de revenda, o ICMS será recolhido parcialmente para o Estado de origem com alíquota interestadual e parcialmente para o Estado de destino, onde o comprador irá recolher para seu Estado um percentual diferencial de alíquota.

Uma vez submetida ao princípio da estrita legalidade⁵⁰, a base de cálculo é a medida de grandeza do fato gerador prevista em lei.

Quando houver a necessidade de o tributo ser calculado, a lei definirá, *in abstracto*, a base de cálculo (valor da operação, no caso do ICMS) que permitirá a identificação da base de cálculo do tributo devido no caso concreto (valor em moeda corrente de determinada operação de circulação de mercadorias).

A despeito de o ICMS ser imposto incidente sobre o valor agregado, Carrazza destaca que a base de cálculo não constitui ainda o valor agregado, o qual será obtido somente após a aplicação do princípio da não-cumulatividade:

A base de cálculo do ICMS não é o valor acrescido ou agregado. Chega-se ao valor acrescido só depois de se aplicar, à base de cálculo (valor da operação mercantil realizada), o esquema de deduções exigido pelo princípio da não cumulatividade (montante de ICMS devido nas operações anteriores). (CARRAZZA, 2011, p. 90).

Destaque-se que deve a base de cálculo guardar correlação lógica com a hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido são os ensinamentos de Misabel Derzi em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 65): “Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese”.

Para os fins deste trabalho, conforme previamente mencionado, a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil, de maneira que se a base de cálculo contiver elementos estranhos à operação mercantil, ocorrerá descaracterização do tributo.

Nesse contexto, Carrazza (2011) ataca o art. 13, §1º, I, da LC nº 87/96, que estabelece: “Integra a base de cálculo do imposto [...]: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”. Isso porque não se pode inserir na base de cálculo do ICMS a sua própria incidência – chamado “cálculo por dentro” -, gerando

50 CTN, art. 97: “Somente a lei pode estabelecer:

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”

a cobrança de imposto sobre imposto. Se o imposto incide sobre operações mercantis, logo, sua base de cálculo só poderá ser o valor da operação realizada. Do contrário, cobra-se um adicional de ICMS, o qual tem por hipótese de incidência o fato de alguém pagar ICMS, sendo sua base de cálculo um percentual do ICMS já pago. Trata-se de “imposto sobre o imposto a pagar” (CARRAZZA, 2011, p. 342).

Isso tudo para deixar clara a noção de que a base de cálculo do imposto deve encontrar respaldo e confirmação na sua hipótese de incidência. No caso do ICMS, sendo a base de cálculo o valor da operação quando da saída do estabelecimento, saliente-se, por fim, que integrará referida base de cálculo o valor dos “a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; [bem como do] b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (art. 13, § 1º, II, LC nº 87/96).

2.1.3 Alíquotas

Sobre a base de cálculo, aplica-se uma alíquota a fim de que se determine o montante de tributo devido. Conforme ensinamentos de Amaro (2012), normalmente, a alíquota será um *percentual* incidente sobre a base de cálculo (alíquota *ad valorem*, haja vista ser aplicada sobre um valor em moeda), mas também pode consistir num valor monetário que, multiplicado pelo número de unidades de medida do fato gerador, gera o valor do tributo (alíquota específica).

Assim, leciona Carrazza (2011) que as alíquotas do ICMS⁵¹ estão submetidas ao princípio da estrita legalidade⁵², devendo ser fixadas por meio de lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal. No entanto, os entes políticos aos quais a Carta Magna conferiu

51 Destaque-se que quando se trata de ICMS, as alíquotas estão relacionadas ao princípio da seletividade, de modo que serão inversamente proporcionais à essencialidade do bem tributado.

52 CF, art. 150, I: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

competência para tributar também devem obedecer as limitações por ela impostas para disciplinar as alíquotas do aludido imposto.

Nesse sentido, estatui o art. 155, § 2º, V, “a”, “b”⁵³ que é facultado ao Senado Federal, nas operações *internas*, fixar as alíquotas mínimas e máximas. Assim, nenhum Estado ou Distrito Federal poderá fixar alíquotas do ICMS incidentes sobre operações dentro do respectivo território abaixo do patamar previamente estabelecido pelo Senado Federal, sob pena de faltar “fundamento de validade à lei local que desconsiderar este patamar mínimo” (CARRAZZA, 2012, p. 92). Do mesmo modo, o estabelecimento das alíquotas máximas pelos entes tributantes encontra-se limitada, com o intuito de neutralizar abusos atinentes aos seus interesses.

Quanto ao assunto, a Constituição Federal prevê ainda que as alíquotas internas não poderão ser superiores às estaduais, a menos que os Estados e o Distrito Federal firmem convênio em sentido contrário (art. 155, §2º, VI, CF).

Trata-se, portanto, de limitação à competência estadual e distrital para tributar, regulada por resolução do Senado, com o objetivo de evitar grandes disparidades entre os Estados, por meio do estabelecimento de parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar.

Sabbag (2012) destaca que as alíquotas internas, livremente estipuladas pelos Estados, usualmente constituem um percentual de 17% ou 18%.

Por fim, da análise do art. 155, § 2.º, IV, constata-se que cabe ao Senado Federal definir – e não apenas limitar - as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, de modo que a disposição acerca das exportações foi tacitamente revogada pela redação dada pela EC nº 33/2001 ao inciso X, “a”, do mesmo artigo.

As alíquotas interestaduais serão abordadas com detalhamento no item “Tributação do IMCS em operações interestaduais”.

53 CF, art. 155, § 2º: “V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;”

2.1.4 Sujeito Passivo

No que diz respeito à obrigação principal, Amaro (2012) ensina que o sujeito passivo é o *devedor* da obrigação tributária, isto é, a pessoa que tem o dever de prestar o objeto da obrigação⁵⁴.

O mesmo autor assinala que sujeito passivo da obrigação tributária principal é gênero, do qual são espécies o contribuinte e o responsável.

2.1.4.1 Contribuinte

Contribuinte é a pessoa que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, I, CTN). Amaro (2012, p. 328) ensina que *relação pessoal* significa que o contribuinte “deve participar *pessoalmente* do acontecimento fático que realiza o fato gerador. [...] Ademais, quer o Código que essa relação seja *direta*. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o *personagem de relevo* no acontecimento”. É, portanto, a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Nesse contexto, assume relevo para identificação do contribuinte a análise da sua capacidade contributiva, uma vez que o contribuinte é a pessoa que manifesta essa titularidade de riqueza quando da ocorrência da situação material descrita como fato gerador.

Amaro (2012, p. 327), no entanto, alerta que nem sempre aquele que pratica o fato gerador é a pessoa que manifesta a sua capacidade contributiva, a exemplo do que ocorre com os impostos indiretos:

[...] quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte. Se alguém adquire um bem de consumo, e a lei define essa operação como fato gerador de tributo, elegendo o comerciante como contribuinte, **a lei não pode deixar de considerar (por expresso mandamento constitucional, que impõe o respeito à capacidade contributiva) a capacidade econômica do comprador. Se uma empresa vende produtos de primeira necessidade, a tributação não leva em conta a capacidade econômica**

54 “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, nos termos do art. 121, CTN. No entanto, para os fins a que se destina este trabalho, considerar-se-á objeto da obrigação principal apenas o pagamento de tributo.

da empresa, mas a do consumidor, a definir a eventual tributação desses bens. Ou seja, embora, de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado “contribuinte de direito”), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois será o “contribuinte de fato”). (grifou-se)

Embora a Carta Magna não tenha mencionado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar o ICMS, a Lei Complementar nº 87/96 assim o define:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, Carrazza (2011) preleciona que o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor promova a circulação jurídica da mercadoria, isto é, pratique com habitualidade um negócio jurídico que transfira a titularidade de tal mercadoria, esta entendida como bem móvel destinado ao comércio.

Carrazza (2011), no entanto, faz a ressalva de que não só o comerciante, o industrial ou o produtor podem ser contribuintes do ICMS:

[...] não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também pode ser alcançado por este imposto quem lhe faz as vezes, como, v.g., o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda que de modo clandestino, **promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio** ou, mesmo, um menino absolutamente incapaz que, repentinamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. (CARRAZZA, 2011, p. 41) (grifou-se).

Logo, constata-se que a *habitualidade* na prática das operações que promovam a circulação de mercadorias constitui traço essencial na configuração do contribuinte do ICMS. No entanto, há exceção quando se trata da incidência do ICMS nas importações, uma vez, que, nesse caso, qualquer pessoa, física ou jurídica, comerciante ou não, poderá ser

considerada contribuinte, ainda que não haja habitualidade nas operações de importação realizadas⁵⁵.

2.1.4.2 Responsável

O responsável, por sua vez, é aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, II, CTN).

No âmbito do ICMS, Carrazza (2011) destaca como fatores que levam a Fazenda Pública a exigir o ICMS de terceiros, a impossibilidade prática de, em muitos casos, atingir-se diretamente o contribuinte – sobretudo nos casos de substituição tributária para trás -, além de haver maior eficiência na ação fiscalizatória do Estado, evitando-se, assim, a sonegação.

Desse modo, a presença do responsável como devedor na obrigação tributária provoca uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que naturalmente seria ocupada pelo contribuinte, de sorte que será o responsável que se relacionará com o Fisco, desde o momento da ocorrência do fato gerador – caso de responsabilidade por substituição - ou após, hipótese em que haverá responsabilidade por transferência.

Logo, a responsabilidade tributária pode se dar tanto na modalidade por substituição, como por transferência. Esta última não será objeto de análise⁵⁶, por não ser relevante na consecução dos objetivos deste trabalho.

Ensina Amaro (2012, p. 224) que o substituto legal tributário “é figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado e põe, como sujeito passivo, um substituto”.

55 CF, art. 155, §2º: “IX – [O ICMS] incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;” (**grifou-se**).

56 De todo modo, cumpre ressaltar que na responsabilidade por transferência, “o dever de pagar tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto” (CARRAZZA, 2011, p. 101). Tal modalidade de responsabilidade pode ser de três diferentes espécies: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Conforme dito anteriormente, na responsabilidade por substituição, o dever de pagar o tributo já nasce na pessoa do substituto, por expressa determinação legal, sendo o substituto responsável pelo adimplemento da obrigação tributária, desde a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, Sabbag (2012) aduz que a responsabilidade por substituição, também chamada responsabilidade originária ou de 1º grau, ocorre quando terceira pessoa (substituto) ocupa o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador, de modo que a obrigação de pagar, desde o início, é do substituto, ficando o contribuinte substituído desonerado de quaisquer deveres.

Melo (2004, p. 165), define referida modalidade de responsabilidade como sendo a “imputação de responsabilidade por obrigação tributária a terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação direta com o real contribuinte”.

Assinala Sabbag (2012) que a responsabilidade por substituição ocorre com maior frequência no âmbito do Imposto de Renda (art. 45, parágrafo único, CTN) e do ICMS, de sorte que a doutrina distingue, quanto a este último, duas espécies de substituição tributária, quais sejam, a substituição para trás (regressiva) e a substituição para frente (progressiva).

A substituição *regressiva*, explica o mesmo autor, consiste no adiamento do recolhimento do tributo com relação ao fato gerador ocorrido no passado. “Adia-se o momento da quitação do ICMS por mera conveniência da Administração Fiscal, uma vez que o substituto não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuar-lo, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário” (SABBAG, 2012, p. 711).

Exemplos de produtos que se inserem no contexto da substituição tributária regressiva são o leite cru, a cana em caule, a carne de animais de corte, nos quais o laticínio, a usina e o frigorífico, respectivamente, recolhem o ICMS para os produtores.

A substituição tributária *progressiva*, por sua vez, consiste na “antecipação do recolhimento do tributo, cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida” (SABBAG, 2012, p. 711).

Assinale-se que o sistema de substituição progressiva possui previsão constitucional, uma vez que se encontra inserido no art. 150, §7º, da CF⁵⁷, por meio da redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, “embora se saiba que antes da Emenda, a sistemática já desfrutava de endosso do STF e do STJ”. (SABBAG, 2012, p. 712).

Tal sistemática vem sendo utilizada para operações relativas a diversas mercadorias, tais quais veículos novos (o ICMS é recolhido pela montadora antes da ocorrência do fato gerador, o qual presumivelmente nascerá com a venda do bem na concessionária), combustível, energia elétrica, cigarro, refrigerante, cerveja, água mineral, dentre outros.

Conforme Melo (2004, p. 156), na substituição tributária para frente, “o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor, também incerto”. Aduz o autor que em tal espécie de substituição tributária, ocorre a definição do sujeito passivo de uma obrigação ainda não acontecida, do qual será exigido o recolhimento de ICMS relativo à operação que provavelmente será realizada, no futuro, por outros contribuintes.

Assim, ocorre a antecipação do pagamento do imposto, sem que nem ao menos haja uma base de cálculo certa, uma vez que o fato gerador ainda não ocorreu. Trata-se, portanto de fato gerador presumido, contestado pela doutrina por violar diversos princípios constitucionais, tais quais o da segurança jurídica e o da capacidade contributiva.

A posição de Melo (2004, p. 160), reflete o posicionamento da doutrina dominante, que repudia a adoção de um fato gerador presumido:

Não se estará diante de uma autêntica presunção legal (*jures et de jure*) estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária. Inaceitável a sua aplicação na cobrança dos tributos sobre a circulação e a prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores do ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza absoluta de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável.

57 CF, art. 150, § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Um assunto gerador de grande controvérsia diz respeito à restituição do tributo pago pelo responsável, caso não se realize o fato gerador presumido, nos termos da Carta Magna. Atualmente, a posição jurisprudencial dominante é no sentido de que haverá restituição somente se não ocorrer o fato gerador (caso de perdimento do bem, por exemplo, impossibilitando a realização do fato gerador no futuro). Nesse sentido, colhe-se precedente do STJ:

Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. ICMS. Substituição tributária. Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição. Art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 3. **Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.** Precedentes 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE AgR 397677/RJ, 2ª T., rel. Gilmar Mendes, j. 28-11-2005). **(grifou-se).**

Tal é o posicionamento jurisprudencial majoritário, o qual difere daquele defendido pela maior parte da doutrina nacional, para a qual a restituição deve ocorrer não apenas em caso de o fato gerador presumido não ocorrer, mas também no caso de ele vir a se realizar a menor. Isso porque na hipótese em que o fato gerador ocorrer a menor do que o valor previsto, tal valor maior serviu de base de cálculo para o recolhimento antecipado do tributo, de modo que o substituído acabaria arcando com o pagamento de tributo indevido.

Desse modo, expostos os principais pontos da responsabilidade por substituição, frise-se que as suas nuances que dizem respeito ao problema de pesquisa serão tratadas no terceiro capítulo, quando da abordagem das incompatibilidades do Protocolo ICMS 21/2011 com o Sistema Tributário Nacional.

2.2. Tributação do ICMS em operações interestaduais

Acerca das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais, a Carta Constitucional, em seu art. 155, II, § 2º, assim dispõe, *verbis*:

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;

Registre-se que, conforme mencionado anteriormente, por expressa determinação constitucional, as alíquotas internas, isto é, aplicáveis no âmbito do Estado de origem, não poderão ser inferiores àquelas incidentes sobre as operações interestaduais, a menos que os Estados e Distrito Federal firmem convênio em sentido contrário⁵⁸.

Isso porque o que se busca é não prejudicar o comércio entre os Estados-membros. Segundo Carrazza (2011), se as alíquotas interestaduais fossem superiores às internas, poderia haver guerra fiscal entre os entes tributantes, uma vez que os contribuintes do ICMS – aqueles que pratiquem operações mercantis – poderiam sentir-se desestimulados a estabelecer atos de comércio com destinatários localizados em outra pessoa política (pois, neste caso, a alíquota interestadual seria maior e, portanto, desvantajosa).

Sabbag (2012) destaca que nas operações interestaduais, o ICMS possui sistemática peculiar, a qual depende da atividade exercida pelo destinatário da mercadoria: se contribuinte (revendedor) ou não.

Se o destinatário da mercadoria não for contribuinte, e.g., uma pessoa física, o imposto caberá integralmente ao Estado de origem da operação, devendo ser calculado pela alíquota interna (do Estado de origem). [...] Assim, se o destinatário da mercadoria for contribuinte, e.g., um comerciante, produtor, industrial ou equiparado, o imposto caberá ao Estado de origem e de destino, incidindo duas vezes, da seguinte forma: 1º Cobra-se o imposto no Estado de origem pela alíquota interestadual – a recolha deve se dar na saída da mercadoria ou no início da prestação dos serviços pelo estabelecimento de origem; e 2º Cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a alíquota interna (Estado de destino) e a alíquota interestadual – a recolha deve se dar na entrada da mercadoria ou na utilização dos serviços pelo estabelecimento destinatário (Sabbag, 201, p. 1067-1068).

O mesmo autor sintetiza o atual panorama das alíquotas aplicáveis ao ICMS da seguinte forma:

58 CF, art. 155, § 2º: “VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;”

Quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal nº 22/89, há as *internas* – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as *interestaduais*, para as quais há o seguinte critério: alíquota para todas as mercadorias. Atualmente, no entanto, temos: a) Alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e para o Espírito Santo; b) Alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste. (SABBAG, 2012, p. 1066)

Importante frisar que encontra-se em tramitação o Projeto de Resolução do Senado nº 01/2013, que propõe alterar as alíquotas interestaduais de 12% para 4% nas operações que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste⁵⁹.

Por fim, no que tange às alíquotas aplicadas às importações, prevê a Resolução nº 13/2012 (fruto do Projeto de Resolução nº 72/2010), vigente desde 1º de janeiro de 2013, que nas operações interestaduais posteriores ao desembarço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior, a alíquota interestadual será de 4% (quatro por cento)⁶⁰. Tal unificação teve por objetivo pôr fim à chamada “guerra dos portos”, na qual alguns Estados realizavam a cobrança de ICMS a uma alíquota menor com o intuito de estimular o desembarque de produtos importados através de seus portos.

59 Tal medida foi aprovada pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) em 07-05-2013 e está pendente de análise pelo Senado. Pelo texto aprovado, as regiões Sul e Sudeste, que atualmente têm alíquota de 7%, chegarão a 4%, em 2016, passando um período de transição. Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Espírito Santo, só teriam alíquota interestadual de 4% em 2021. Verificando a movimentação do Projeto de Resolução nº 01/2013, verifica-se que este encontra-se na Subseção da Coordenação Legislativa do Senado desde 10-05-2013, aguardando o recebimento de emendas perante a mesa, cujo prazo terminou em 17-05-2013. < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=110426 > Acesso em 19-05-2013.

60 Resolução nº 13/2012, art. 1º: “A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)”.

Buscar-se-á, a seguir, esmiuçar as peculiaridades das operações interestaduais de circulação de mercadorias, conforme seja o adquirente-destinatário contribuinte ou não do ICMS.

2.2.1 Contribuinte como destinatário da mercadoria em operações interestaduais

Da inteligência do supramencionado art. 155, II, § 2º, VII, “b” e VIII, da Constituição Federal, depreende-se que às operações que destinem mercadoria a adquirente localizado em outro Estado, será adotada, obrigatoriamente a alíquota interestadual. Isso desde que referido adquirente seja *contribuinte* do ICMS, isto é, pratique operações mercantis - produtores, industriais comerciantes e quem mais realize, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias.

Nessa hipótese, esclarece Carrazza (2011) que o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS, no momento da saída, à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), aplicando-se a alíquota interestadual. O destinatário-contribuinte, por sua vez, pagará ICMS, só que agora ao ente político do qual faz parte (ente de destino), quando da revenda da mercadoria, num valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, a qual corresponde ao chamado “diferencial de alíquotas”.

Carrazza (2011) define o diferencial de alíquotas como um instrumento de compensação, por meio do qual a unidade federativa destinatária tem sua arrecadação preservada em operações envolvendo o contribuinte da mercadoria, uma vez que tal ente de destino arrecada a diferença entre a sua alíquota estadual e a interestadual.

Desse modo, a importância dos referidos incisos se mostra na medida em que grande parte dos Estados produtores e comerciantes de mercadorias encontram-se nas regiões Sul e Sudeste, de sorte que, por meio da previsão constitucional do diferencial de alíquotas, há o repasse de uma parcela da arrecadação do ICMS às regiões que menos desenvolvem

operações mercantis, promovendo a redução das desigualdades regionais⁶¹, um dos objetivos fundamentais previstos na Carta Magna.

Registre-se que a despeito de a Lei Complementar nº 87/96 nada ter disciplinado acerca da questão do diferencial de alíquota, Carrazza (2011) entende que tal omissão não inviabiliza a aplicação da norma constitucional, uma vez que os incisos VII e VIII do art. 155, II, § 2º, da Constituição trazem consigo todos os elementos para que os Estados e o Distrito Federal, utilizando-se da autonomia que lhes é própria, disciplinem, no âmbito de seus territórios, o instituto do diferencial de alíquotas do ICMS.

Assim, em que pese o fato de a LC nº 87/96 não ter feito alusão ao diferencial de alíquotas, não há que se falar em restrições para que os Estados, por meio de leis próprias, disciplinem o assunto, desde que busquem fundamento de validade na Constituição Federal, uma vez que dela receberam a competência para tributar, a qual não pode ser restringida por meio de lei complementar.

Feita a breve explanação acerca da tributação das operações interestaduais de circulação de mercadorias a adquirente que seja contribuinte do ICMS, passa-se à análise dessas mesmas operações, mas agora envolvendo destinatários não contribuintes do aludido imposto, isto é, particulares que adquirem em outra unidade da federação bens sem o intuito mercantil. Trata-se, portanto, de situação muito comum, haja vista o crescimento dos meios não presenciais de comércio, sobretudo o comércio eletrônico, motivo pelo qual essa temática e suas peculiaridades serão estudadas em tópico apartado.

2.3 Operações interestaduais de mercadorias adquiridas por destinatário não contribuinte do ICMS, mediante modalidades de comércio não presencial

61 CF, art. 3º: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

A Constituição Federal prevê o recolhimento do ICMS pelo Estado de origem da mercadoria, quando o seu destinatário, localizado em outro Estado, não for contribuinte. Tal situação é muito comum, tendo em vista a popularização das formas não presenciais de compras, por meio do *telemarketing*, *showroom* e, sobretudo, pela *internet*⁶².

Tal situação privilegia a arrecadação dos Estados produtores, resultando na insatisfação de diversos entes da federação, os quais buscam a edição de novas regras disciplinadoras da distribuição do ICMS interestadual, com o intuito de impedir o desequilíbrio fiscal, sobretudo em face das novas práticas comerciais não presenciais, com destaque ao *e-commerce*, que tornaram ainda mais evidente a desvantagem dos Estados consumidores.

2.3.1 Previsão constitucional

A Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, VII, “b”, estabelece o recolhimento do ICMS pelo Estado de origem, aplicando-se sua alíquota interna, quando o destinatário da mercadoria localizado em outro Estado não for contribuinte, isto é, quando for um particular que não a adquire para fins de revenda:

Art. 155, §2º, VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

As formas de compras não presenciais vêm se desenvolvendo exponencialmente nos últimos anos. Reflexo disso é o vultoso aumento das operações interestaduais, uma vez que a maior parte dos comerciantes localiza-se nas regiões Sul e Sudeste, e os consumidores, espalhados pelo País.

Nesse sentido, verifica-se que o tratamento constitucional dado às operações interestaduais de circulação de mercadorias, tendo como destinatário um adquirente não

62 Protocolo ICMS 21/2011, cláusula primeira: “Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de **forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom**”. (grifou-se).

contribuinte do ICMS, faz aumentar as disparidades entre os ditos Estados produtores e consumidores, uma vez que os Estados notadamente mais ricos e desenvolvidos (Estados produtores) arrecadam todo o ICMS para si, por expressa disposição constitucional, por serem os Estados de origem das compras efetuadas por pessoas do Brasil inteiro.

Nesse sentido, é o seguinte trecho do parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre as propostas de emenda à Constituição nº 56, 103 e 113, todas de 2011 (abordadas a seguir), de relatoria do Senador Renan Calheiros:

Essa nova realidade trouxe muitos benefícios para o cidadão comum, mas também muitas distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas. A maioria das lojas virtuais é sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos, que, mantida a sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo. A fórmula constitucional atual permite tal anomalia ao determinar a incidência da alíquota interna, geralmente elevada, em operações envolvendo mercadorias destinadas a compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro Estado⁶³.

Feitas as primeiras considerações, passa-se à análise das formas de regulamentação das operações interestaduais, bem como do contexto que dá ensejo à celeuma, isto é, o atual cenário de desenvolvimento das compras não presenciais.

2.3.2 Regulamentação do regime interestadual do ICMS

A regulamentação interestadual do ICMS depende da celebração de convênios ou protocolos⁶⁴.

63 Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre as propostas de emenda à Constituição nº 56/2011, 103/2011 e 113/2011. < <http://legis.senado.gov.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/110987.pdf> > Acesso em 19-05-2013.

64 As informações deste tópico referentes às principais características dos convênios e protocolos teve como fonte o artigo encontrado em: <http://www.dtadvogados.com.br/dtadvogados/Portugues/detNoticia.php?codnoticia=43&PHPSESSID=21a7438f927001f496a008f5a292d941> >. Acesso em 19-05-2013.

Os convênios surgem das reuniões periódicas do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), do qual participam representantes de cada unidade da federação e um representante do governo federal.

O Convênio nº 133/1997, que atualmente prevê o regimento do Confaz, reservou capítulo para tratar sobre os protocolos, prevendo em seu art. 38 o seguinte:

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

- I - a implementação de políticas fiscais;
- II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
- III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
- IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Portanto, os acordos estabelecidos em protocolos são de natureza fiscalizatória, procedimental e não podem estabelecer normas relativas ao aumento, diminuição, instituição ou revogação de benefícios fiscais, cuja matéria é reservada aos convênios (parágrafo único, art. 38 do Convênio nº 113/1997).

A celebração de convênio entre os Estados, cuja elaboração tem por objetivo a concessão de incentivos fiscais, possui previsão constitucional (art. 155, §2º, XII, “g”) e na lei complementar (art. 96 e art. 100, IV, ambos do CTN), constituindo-se, por força dessas referidas disposições legais, como instrumento obrigatório para efeito de aprovação dos benefícios e favores fiscais concedidos pelos Estados.

Já a celebração de um protocolo, que tem como base legal o regimento do Confaz e destina-se a estabelecer procedimentos fiscais comuns entre as unidades da federação, visa otimizar o controle e a fiscalização de determinadas operações e não dispor sobre benefícios fiscais.

O procedimento para a vigência do Protocolo é mais simples, tendo em vista que após a sua apreciação pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), o instrumento é numerado e remetido à publicação (artigos 39 e 40 do referido Convênio), o que já não ocorre com os convênios, pois estes necessitam do procedimento da ratificação estabelecido tanto na Lei Complementar nº 24/1975, como no regimento interno do Confaz.

Será apreciado no terceiro capítulo as nuances e consequências do Protocolo ICMS 21/2011, firmado no âmbito do Confaz.

Conforme dito, o regimento interno do Confaz, em seu art. 38, I, dispõe que dois ou mais Estados e o Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos estabelecendo

procedimentos comuns visando a implementação de políticas fiscais. No caso do Protocolo 21, foi o que ocorreu. Nos termos do art. 40 do referido Regimento, obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da Comissão Técnica Permanente (COTEPE/ICMS) e uma vez assinado pelos signatários, basta sua publicação no Diário Oficial da União para ganhar vigência

No entanto, registre-se, desde já, que quando da propositura da ADI nº 4.713 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), esta requereu a suspensão do Protocolo 21. O ministro relator Luiz Fux considerou que a questão revestia-se de indiscutível relevância, motivo pelo qual aplicou o art. 12, da Lei nº 9868/89, “a fim de que a decisão venha a ser tomada em caráter definitivo e não nesta fase de análise cautelar”⁶⁵. No entanto, ainda que fosse concedida a liminar pleiteada pela entidade, esta não teria efeito algum, uma vez que a suspensão do Protocolo não afetaria os Estados que incorporaram às suas respectivas legislações as disposições daquele instrumento, vez que este é apenas um acordo entre as unidades federativas signatárias, de maneira que o que acarreta a cobrança do imposto são as legislações estaduais, soberanas em seus respectivos territórios, mas que devem observância aos preceitos constitucionais.

Nesse contexto, insta destacar que nem todos os Estados signatários incorporaram o Protocolo às suas respectivas legislações⁶⁶, a exemplo do Acre, que por meio da Portaria

65 Despacho datado de 12-12-2012 nos autos da ADI 4713 – Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=245&dataPublicacaoDj=14/12/2012&incidente=4191361&codCapitulo=6&numMateria=194&codMateria=2>> Acesso em 19-05-2013.

66 Estados signatários que incorporaram o Protocolo 21/2011 às suas legislações (relação atualizada até 04/2013):

- **Bahia**, regulamentado pelo Decreto nº 12.831/2011, que alterou a redação do artigo 352-B do RICMS/BA (efeitos a partir de 10.05.2011);
- **Ceará**, regulamentado pelo Decreto nº 30.542/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Distrito Federal**, regulamentado pelo Decreto nº 32.933/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Goiás**, regulamentado pelo Decreto nº 7.303/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Maranhão**, regulamentado pelo Decreto nº 27.505/2011 (efeitos a partir de 01.06.2011);
- **Mato Grosso**, regulamentado pelo Decreto nº 312/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Mato Grosso do Sul**, regulamentado pelo Decreto 13.162/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Maranhão**, regulamentado pelo o Decreto nº 27.505/2011 (efeitos a partir de 01.01.2013).
- **Pará**, regulamentado pelo Decreto nº 079/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Paraíba**, regulamentado pela Lei nº 9.582/2011 (efeitos a partir de 13.12.2011);
- **Rondônia**, regulamentado pelo Decreto nº 15.846/2011 (efeitos a partir de 01.05.2011);
- **Roraima**, regulamentado pelo Decreto nº 12.660/2011 (efeitos a partir de 04.05.2011);

350/2011⁶⁷ informou que não arrecadaria o ICMS acordado no Protocolo 21 até que tal exigência fosse introduzida em sua legislação. Referida Portaria fundamentou ainda o posicionamento do Estado do Acre, utilizando-se da cláusula sexta do Protocolo 21, a qual faculta às unidades signatárias estabelecerem o início da vigência do Protocolo em cada território, em prazos diferenciados⁶⁸. Assim, cada Estado determina, por meio de leis e decretos próprios, o início da cobrança do ICMS nas operações interestaduais por meios não presenciais, envolvendo consumidor final não contribuinte; ou, dada a autonomia de cada ente, opta por não cobrar a exação.

Assim, deduz-se que as ADIs cujo objeto seja a inconstitucionalidade do Protocolo, se procedentes, na prática, não produzirão efeitos caso se continue aplicando as legislações estaduais dos entes signatários que escolheram regulamentar a exigência indevida de ICMS. A fim de obter a suspensão definitiva da imprópria exação em comento pela via judicial da ação direta de inconstitucionalidade, é necessário que as ADIs propostas ataquem cada legislação estadual que tenha se baseado nas disposições do Protocolo 21.

2.3.3 Desenvolvimento das modalidades de comércio não presencial e as PEC`s

O Brasil é o quinto país com o maior número de usuários da *internet*, contando com aproximadamente 88,5 milhões de internautas, os quais correspondem a 45,6% da população

- **Sergipe**, regulamentado pelo Decreto nº 28.064/2011 (efeitos a partir de 12.10.2011).

- **Tocantins** aderiu às regras pelo Protocolo 13/2011 (com efeitos a partir de 01.04.2011).

Disponível em: < http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2013/geral/icms_18_2013.html > Acesso em 10-06-2013. Conclui-se, portanto, que dos atuais Estados signatários, Acre, Alagoas, Amapá, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Piauí não regulamentaram o Protocolo 21. Ressalte-se que este último, antes mesmo da edição do Protocolo, já havia promulgado Lei com o disposições semelhantes e que já teve sua eficácia suspensa em medida cautelar nos autos da ADI nº 4.565.

67 Portaria nº 350, de 19 de julho de 2011. Disponível em: < <http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/b1b493804e477b87ae93ef202d0f6814/Portaria%2Bn%C2%BA%2B350%2Bde%2B19%2Bjulho%2Bde%2B2011-Com%C3%A9rcio%2BEletr%C3%B4nico%2BProtocolo-21-2011.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=b1b493804e477b87ae93ef202d0f6814> > Acesso em 10-06-2013.

68 Protocolo ICMS 21/2011, cláusula sexta: “Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações”.

nacional e 3,7% dos usuários mundiais, ficando atrás apenas da China, Estados Unidos, Índia e Japão⁶⁹.

O faturamento anual do *e-commerce* no Brasil, no ano de 2012, foi de R\$ 22,5 bilhões, apresentando crescimento de 20% com relação ao faturamento de 2011, que foi de R\$ 18,7 bilhões⁷⁰.

Conforme dito, o desenvolvimento do comércio eletrônico, dada a sistemática constitucional de arrecadação do ICMS apenas em favor do Estado de origem das mercadorias, vem ampliando as disparidades econômicas entre os Estados que abrigam a maior parte das empresas de *e-commerce* – notadamente, os Estados das regiões Sudeste e Sul do País – e os que abrigam os consumidores finais, não contribuintes do referido imposto, e que não se mostram atrativos às companhias do ramo.

Nesse contexto, leis vêm sendo criadas pelos Estados consumidores prejudicados a fim de impor a cobrança do ICMS também em seu benefício. Além de o comerciante recolher o ICMS nos moldes constitucionais, isto é, para o próprio Estado de origem, fazendo uso da alíquota interna, a legislação desses Estados destinatários, de modo geral, vem exigindo o recolhimento do ICMS também em seu favor.

Nesse sentido, foi inclusive firmado Protocolo, no qual os Estados signatários firmaram um acordo de cobrança do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Trata-se do Protocolo 21, objeto e análise do terceiro capítulo.

De todo modo, ainda que a repartição da receita do ICMS entre os ditos Estados produtores e os Estados consumidores pareça uma forma de diminuir as desigualdades regionais, objetivo da República Federativa do Brasil previsto no art. 3º da Carta Magna, os instrumentos acima mencionados – protocolo e atos normativos estaduais – não parecem ser a

69 *Top 20 countries with the highest number of internet users – June 30, 2012* (os 20 países com maior número de usuários da internet – 30 de junho de 2012). < <http://www.internetworldstats.com/top20.htm> > Acesso em 19-05-2013.

70 Faturamento anual do e-commerce no Brasil. < <http://www.e-commerce.org.br/stats.php> > Acesso em 19-05-2013.

forma mais acertada de proporcionar uma divisão mais equânime e justa, uma vez que ignoram a própria Constituição, quando esta prevê taxativamente que o recolhimento do tributo ocorre apenas em prol do Estado de origem da mercadoria.

Nessa esteira, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI nº 4.565, suspendeu, em 07-04-2011, a eficácia da Lei nº 6.041/2010, do Estado do Piauí, que exigia ICMS dos consumidores piauienses que faziam compras de comerciantes localizados em outros Estados, por meio da *internet*. O relator, ministro Joaquim Barbosa, concordou com os argumentos do Piauí quanto ao agravamento das distorções entre os Estados, causado pelo “rápido avanço tecnológico”. Mas discordou da forma como o Piauí fez a alteração, que depende de “verdadeira reforma tributária”, que não pode ser realizada “unilateralmente por cada ente político da federação”⁷¹.

Pelos mesmos motivos, em suspensão à aplicação da lei do Estado da Paraíba (Lei nº 9.582/2011), o ministro Joaquim Barbosa, dessa vez na ADI nº 4.705, afirmou que a aludida lei paraibana é uma espécie de “legislação retaliatória” do Estado contra os maiores Estados produtores. “Essa retaliação prejudica o elemento mais fraco da cadeia que é o consumidor. Nem todos os consumidores serão capazes de absorver esse aumento”⁷².

Sem dúvida, por tratar-se de imposto indireto, quem arca com o ônus econômico do tributo é o consumidor. O contribuinte de direito, nesse caso presente nos Estados produtores, apenas realiza o recolhimento da tributação havida. No entanto, o valor da dupla incidência do ICMS é repassado ao consumidor.

Uma alternativa para a mudança na forma de recolhimento do ICMS parece ser a elaboração de uma proposta de emenda à constituição (PEC), a qual merece atenção, tendo em vista que à época em que a Constituição foi promulgada, em 1988, não existia a modalidade de compra e venda de mercadorias, que hoje movimenta mais de R\$ 20 bilhões ao ano.

71 ADI nº 4565: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4035992> > Acesso em 19-05-2013.

72 ADI nº 4705: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4184114> > Acesso em 19-05-2013

A primeira proposta apresentada foi a PEC 56/2011, cujo autor é o senador Luiz Henrique da Silveira (PMDB-SC). Em síntese, o senador propôs que nas operações interestaduais que envolvessem *comércio eletrônico*, caberia ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A PEC 103/2011 dispôs sobre as operações interestaduais não presenciais, nas quais, tal como previsto na PEC 56/2011, a arrecadação do ICMS seria dividida entre o Estado de origem e o de destino, *em percentuais a serem definidos por resolução do Senado*.

Por fim, a PEC 113/2011 abrangeu *todas as operações interestaduais, presenciais ou não*, que destinem mercadorias ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, prevendo a mesma sistemática de arrecadação que a PEC 56/2011. Nessa hipótese, há também a previsão de divisão da arrecadação do ICMS, cabendo ao Estado de localização do destinatário, o imposto correspondente entre a alíquota interna e interestadual.

Assim, verifica-se que, em todas as hipóteses, ainda que apresentem suas peculiaridades, a sistemática de divisão da arrecadação proposta por cada uma delas é o que costumeiramente já ocorre nas operações interestaduais envolvendo destinatário *contribuinte*, uma vez que, nessa hipótese, há guarida constitucional (art. 155, § 2º, VII, “b” e VIII, CF).

Nesse sentido foi o entendimento exarado no parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre as propostas de emenda acima referidas, a qual julgou que o diferencial de alíquota interna e interestadual deve se manter tal como no art. 155, §2º, VIII, da Constituição, isto é, seja parte do ICMS destinado ao Estado de localização do destinatário.

Referido parecer foi elogioso com relação à iniciativa de elaboração das PEC's, propostas com o fim de corrigir a situação desigual estabelecida na Carta Magna, promovendo clara redistribuição da receita tributária em favor dos Estados mais pobres:

Tais propostas seguem a lógica de distribuição do ICMS adotada na Constituição Federal e que não pode ser ignorada, simplesmente porque tivemos uma evolução tecnológica. É preciso frisar que a nossa Constituição carrega como um dos objetivos da República Federativa do Brasil o de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

De fato, essas propostas dão às operações e prestações interestaduais realizadas por meio eletrônico em que o consumidor final é não contribuinte o mesmo tratamento dado às operações e prestações interestaduais (realizadas ou não por meio eletrônico) em que o consumidor final é contribuinte.

Lembremo-nos de que, no modelo da Constituição Federal, nas operações interestaduais, a regra é a partilha de receita do ICMS entre o Estado de origem e o de destino. Levando-se em conta que a alíquota interna modal é de 17% e que a alíquota interestadual modal é de 12%, pode-se afirmar que, como regra, o Estado de

origem se apropria de uma parcela maior (12%) e o de destino, de uma parcela menor (5%) do ICMS.

Entretanto, a regra se inverte nas operações interestaduais em que o Estado de origem é mais desenvolvido e o Estado de destino é menos desenvolvido. Nesse caso, os Estados mais desenvolvidos, que são os Estados das Regiões Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo, ficam com 7%, e os Estados menos desenvolvidos, que são todos os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Espírito Santo, ficam com 10%.

Assim, a partilha entre os Estados do ICMS interestadual determinada pelo constituinte e calibrada pelo Senado Federal objetiva, claramente, promover uma redistribuição de receita pública em favor dos Estados menos desenvolvidos, coerente com o objetivo da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais, insculpido no art. 3º, III, da Carta Magna.

Foram acolhidas parcialmente tanto as emendas de plenário, como as PEC's e, com base na PEC 103/2011, foi apresentada emenda substitutiva, cujo teor é o seguinte:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

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

[...]

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

- a) a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando o consumidor final for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto.

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;

Desse modo, constata-se que a regra proposta deve se aplicar não só às operações realizadas de modo não presencial, mas a todas as operações que destinem bens e serviços a consumidor final, localizado em outro Estado, com vistas à melhor distribuição da receita pública, contribuindo para a consecução do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais.

Assim, tanto a PEC 56/2011, como a PEC 113/2011 foram arquivadas em 09-07-2012, tendo em vista terem sido integradas⁷³ à PEC 103/2011, juntamente com as emendas de plenário. Destaque-se que na mesma data de arquivamento das PEC`s antecedentes, foi remetida a Proposta de Emenda à Constituição à Câmara dos Deputados para exame⁷⁴.

Desse modo, a despeito do longo processo legislativo a ela inerente, parece ser a emenda à Constituição Federal a única forma legítima de solucionar a questão da desigual distribuição de receitas provenientes do ICMS, na tentativa de diminuir o abismo arrecadatório entre os membros da federação prejudicados pela atual sistemática constitucional.

No próximo capítulo, serão estudadas as nuances de um meio alternativo que buscou distribuir o ICMS de maneira mais equânime. Trata-se do Protocolo ICMS 21/2011, instrumento que buscou legitimar uma bitributação, utilizando-se de um instrumento de fácil edição.

73 Tanto a PEC 56/2011 como a PEC 113/2011 se referiram a operações que destinem mercadorias ao consumidor final localizado em outro Estado. No entanto, a PEC 56/2011 abordou apenas o comércio eletrônico, ao passo que a PEC 113/2011 versou sobre todo o comércio interestadual, presencial ou não.

74 < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=102933 > Acesso em 19-05-2013.

3 ANÁLISE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011

O Protocolo ICMS 21 foi originalmente celebrado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e pelo Distrito Federal⁷⁵, em 01 de abril de 2011, com o objetivo de reverter a distribuição desigual de receitas tributárias. Isso porque o Protocolo altera a forma de arrecadação constitucionalmente prevista do ICMS nas operações interestaduais realizadas por meios não presenciais, por não contribuinte.

A inovação imposta pelo Protocolo consiste no direcionamento de parte da arrecadação aos Estados predominantemente consumidores, os quais veem no aludido instrumento a possibilidade de aumentarem suas receitas por meio do comércio que mais cresceu nos últimos anos. Por outro lado, a Carta Magna prevê que na hipótese de aquisição de bem por consumidor final não contribuinte, o ICMS deve ser recolhido inteiramente ao Estado de origem da mercadoria.

Neste capítulo, será trazido à tona o teor do Protocolo 21 e, a seguir, buscar-se-á esmiuçar as inconstitucionalidades que o permeiam.

A fim de corroborar com as teses de inconstitucionalidade, serão contextualizados trechos de ADIs que abordam o tema, tais como as ADIs nº 4.565, 4.628 e 4.713⁷⁶. As duas

75 Houve posterior adesão dos Estados do Mato Grosso do Sul (Protocolo ICMS 30/2011) e Tocantins (Protocolo ICMS 43/2011), bem como a denúncia do Estado do Espírito Santo (Despacho 74/2012).

76 Conforme Cassone (2012), o desrespeito às normas constitucionais comporta o restabelecimento do direito, pelo Judiciário, para segurança jurídica do contribuinte. Nesse sentido, a ADI 4.565 foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) a fim de declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual nº 6.041/2010, do Estado do Piauí. Já as ADIs nº 4.628 e 4.713, foram ajuizadas, respectivamente, pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) e pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), com o intuito de suspender a eficácia do Protocolo ICMS 21/2011 e declarar a sua inconstitucionalidade. Tem-se, portanto, de um lado, uma ADI buscando a declaração de inconstitucionalidade de lei estadual, promulgada antes da edição do Protocolo, mas com os mesmos objetivos; e, de outro, duas ADIs visando à declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. Em consulta ao *site* do STF, verificou-se que as últimas movimentações nas referidas ADIs foram as seguintes:

ADI nº 4.565: após deferimento da medida cautelar para suspender os efeitos da lei piauiense, em 07-04-2013, o Estado de São Paulo requereu seu ingresso no feito na condição de *amicus curiae*, tendo sido os autos conclusos ao relator em 31-08-2011. <[Http://www.stf.jus.br/portal/processo/verprocessoandamento.asp?incidente=4035992](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verprocessoandamento.asp?incidente=4035992) > Acesso em 03-06-2013.

últimas foram destacadas na edição de novembro de 2012 da Revista Jurídica Consulex como ações que abordam um dos temas tributários mais relevantes que pendem de julgamento no Supremo (PANDOLFO, 2012, p. 9).

Feitas as considerações preliminares, passa-se à análise do Protocolo 21, celebrado em 1º de abril de 2011, tendo surgido, desde então, diversos questionamentos acerca de sua compatibilidade com a Carta Magna, culminando no ajuizamento de diversas Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade, tais quais as acima mencionadas.

3.1. Disposições do Protocolo ICMS 21/2011

Conforme já se adiantou, a perda arrecadatória sofrida pelos Estado consumidores em face do fortalecimento do comércio não presencial culminou na formulação do Protocolo ICMS 21/2011, cujas considerações preliminares refletem o descontentamento de tais Estados:

Considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a **aquisição de mercadorias e bens de forma remota;**

Considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para **vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;**

Considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é **imposto sobre o consumo**, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

Considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, **não preservando a**

ADI nº 4.628: Em 17-12-2012, houve petição de ingresso da Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e de Laboratórios (ABIMO). Em 10-11-2011, houve parecer da PGR preconizando pelo deferimento da medida cautelar pleiteada. < [Http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102) > Acesso em 03-06-2013.

ADI nº 4.713: após parecer da PGR opinando pela procedência da ação, os autos estão conclusos ao relator desde 12/04/2013. < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4191358> > Acesso em 03-06-2013.

repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte: [...] (grifou-se)

Contata-se, pela leitura das considerações acima transcritas, que o fundamento encontrado pelos Estados signatários para a celebração do Protocolo foi o desenvolvimento de novos canais de vendas que viabilizaram a negociação direta, cuja tributação, tal qual prevista pela Constituição Federal de 1988, privilegia apenas os Estados produtores, privando da captação do ICMS os entes predominantemente consumidores, o que faz crescer o abismo arrecadatário entre esses Estados.

A nova realidade suscitou a necessidade de se preservar a igualdade jurídica dos entes da federação, combatendo o notável desequilíbrio fiscal que se evidenciou com a popularização do *e-commerce*, uma vez que, quando da promulgação da Constituição de 1988, a modalidade de comércio virtual não era praticada no País e nem se vislumbrava o seu desenvolvimento.

À época, operava-se interestadualmente via comércio tradicional, isto é, os fabricantes de um Estado vendiam suas mercadorias aos comerciantes atacadistas de outro, que as revendiam aos varejistas, que, por sua vez, comercializavam-nas ao consumidor final. Nesse modelo, havia a arrecadação dos Estados nos quais se sediavam os produtores, bem como das unidades predominantemente consumidoras da federação, o que se dava em cada etapa da cadeia por meio do mecanismo de créditos e débitos (princípio da não cumulatividade) com a aplicação do diferencial de alíquotas previsto no art. 155, §2º, VII, “a” e VIII, vez que os destinatários da mercadoria em outro Estado eram contribuintes do ICMS.

Todavia, com a massificação do uso dos computadores e a facilidade de acesso à internet, alavancaram-se os negócios do gênero comércio direto, de que é espécie o *e-commerce*, por meio do qual se eliminaram os intermediários na relação produtor/consumidor final e diminuíram-se os custos de estocagem, a manutenção dos pontos de venda e, conseqüentemente, os preços finais.

Assim, o *e-commerce* possibilitou as operações diretas entre a indústria fabricante e o consumidor final, suprimindo as etapas intermediárias e fazendo com que o Estado de origem detivesse toda a arrecadação do ICMS quando da venda não presencial destinada a consumidor final não contribuinte.

Desse modo, visando à redução das desigualdades regionais, estabeleceu o Protocolo ICMS 21/2011:

Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.

Cláusula quinta O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e

órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações.

Cláusula sétima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

Estados como São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, entre outros, não são signatários, mas, nos termos do referido Protocolo, conforme determina o parágrafo único da cláusula primeira, a exigência do ICMS devido à unidade da federação destinatária do bem aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da federação não signatárias do Protocolo.

Denota-se, portanto, características de abstração e generalidade, na medida em que o Protocolo pretendeu vincular a conduta de unidades não signatárias. Trata-se de total inobservância à norma que estabelece os requisitos formais e materiais dos protocolos (atual regimento interno do Confaz), a qual, em seu art. 38⁷⁷, estabelece que o conteúdo dos protocolos é limitado ao estabelecimento de procedimentos fiscais comuns *entre Estados signatários*. Logo, um protocolo não pode regular condutas de outros entes que não tenham sido seus celebrantes, até porque tal disposição viola o princípio da autonomia dos Estados e, por conseguinte, o próprio pacto federativo, conforme se verá a seguir.

Da leitura do Protocolo ICMS 21/2011, constata-se, já em sua cláusula primeira, grave ofensa tanto ao regimento interno do Confaz, como ao texto constitucional, qual seja, a exigência de ICMS em duplicidade em favor da unidade federada destinatária, de modo que tal cobrança vincula, inclusive, os Estados não signatários e envolve consumidor não contribuinte.

Tal incompatibilidade com a Carta Magna, assim como outras, serão abordadas no próximo item.

77 Convênio nº 113/1997, art. 38: “Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar *entre si* Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I - a implementação de políticas fiscais;

II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal”.

3.2 Incompatibilidades do Protocolo ICMS 21/2011 com o Sistema Tributário Nacional

Conforme mencionado previamente, para se ter ideia do crescimento do comércio B2C (*business to consumer*) - modalidade de comércio direto entre empresa e consumidor por meio da *internet* – só em 2012, movimentou-se, conforme dados da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico, R\$ 22,5 bilhões no País.

Tal contexto demonstra o vultoso volume de operações por meios não presenciais, sobretudo entre Estados das regiões Sul e Sudeste (sede dos maiores produtores e vendedores) com o resto do País.

Aliás, dados de fevereiro de 2013 revelam que as principais empresas do mercado de *e-commerce* no Brasil são, em ordem decrescente de visitas em seus *sites*, o Mercado Livre, com 10,11% de participação das visitas; as Americanas, com 4,80%; o Buscapé, com 3,47%; a Dafiti, com 3,35%; o Bom Negócio, com 3,05%; a OLX, respondendo por 2,78%; a Netshoes, com 2,74%; o Shopping UOL, com o equivalente a 2,52% da participação de visitas; as Casas Bahia, com 1,87%; e o Groupon Brasil, respondendo por 1,86% do total de visitas na categoria “Compras e Classificados” de *sites* de comércio eletrônico⁷⁸.

Das empresas acima listadas, Mercado Livre, Buscapé, Dafiti, OLX, Netshoes, Shopping Uol, Casas Bahia e Groupon Brasil estão localizadas no Estado de São Paulo. Americanas e Bom Negócio encontram-se no Rio de Janeiro. Dessas empresas, Dafiti, Netshoes, Shopping Uol, Casas Bahia e Americanas diferenciam-se das demais empresas do *ranking* por serem verdadeiras lojas virtuais e não *sites* de anúncios de vendedores espalhados pelo País. Por esse motivo, são exemplos de como os Estados dos quais fazem parte são, de fato, as unidades da federação que mais detém vendedores que comercializam, sobretudo, com consumidores que adquirem os bens sem o intuito de revendê-los. Tais consumidores

78 Tais dados foram colhidos pelo indicador *Hotwise* de *e-commerce*, desenvolvido pela Serasa Experian, parte do grupo Experian, que é líder global no fornecimento de informações. O indicador *Hotwise* de *e-commerce* divulga a participação de visitas dos usuários aos principais *sites* da categoria “Compras e Classificados”, revelando a posição das principais empresas de comércio eletrônico do mercado brasileiro. Os dados acima expostos podem ser encontrados em: < http://www.serasaexperian.com.br/release/noticias/2013/noticia_01132.htm >. Acesso em 31-05-2013.

estão espalhados por todo o Brasil, de maneira que as operações interestaduais são constantes, inclusive entre Estados signatários e não signatários do Protocolo 21.

Nesse contexto, passa-se à análise das incompatibilidades com a Carta Magna decorrentes da aplicação do Protocolo ICMS 21/2011 nessas relações.

3.2.1 Violação ao princípio federativo e ao princípio da autonomia

Os artigos 18 e 25, da Carta Magna positivam o princípio da autonomia, na medida em que preveem que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, *todos autônomos*, nos termos desta Constituição” e que “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Nessa esteira, um Estado não pode estabelecer diretrizes fiscais sobre outro, salvo se este aderir expressamente ao Protocolo estabelecido.

O parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo ICMS 21/2011, contudo, viola o aludido princípio, ao estabelecer que “a exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação *não signatárias* deste protocolo”.

Logo, o Protocolo ICMS 21/2011 retira a liberdade dos Estados de optarem por aderirem ou não ao acordo, uma vez que prevê meios – apreensão de mercadorias até que se dê o pagamento do imposto supostamente devido ao Estado de destino - para impor aos entes não celebrantes o cumprimento do estabelecido em seu texto, o qual deveria vincular apenas os seus signatários.

Desse modo, conforme previamente mencionado, ignorou-se também o Convênio nº 113/1997, que regula o âmbito de incidência dos protocolos. Seu art. 38⁷⁹ preconiza que o conteúdo de tais instrumentos é limitado ao estabelecimento de procedimentos fiscais comuns entre *Estados signatários*. Desta feita, não pode um protocolo regular condutas de outros

79 Ver nota 77.

entes que não tenham sido seus celebrantes; de modo que, constata-se, logo de início, afronta tanto ao regimento interno do Confaz, como ao texto constitucional.

Assim, em virtude da autonomia financeira e tributária gozada pelos entes da federação, a violação aos artigos 18 e 25 da Carta Política ocorre na medida em que um Estado não pode ser obrigado a dar cumprimento a acordo com o qual não anuiu, o que resultaria em afronta à autonomia que lhe é assegurada em decorrência do princípio federativo, insculpido no art. 1º, da Constituição Federal.

3.2.2 Violação ao princípio da legalidade

Em atenção ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da Carta Magna⁸⁰, somente por lei um tributo pode ser instituído ou majorado. Além disso, prevê o art. 146, I e III, que cabe à lei complementar disciplinar conflitos de competência em matéria tributária, além de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluídas aí as definições dos tributos e respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em relação ao ICMS, determinadas matérias devem ser reguladas por meio de lei complementar federal.

Todavia, o Protocolo 21 é uma tentativa de resolver a questão da distribuição de ICMS entre as unidades da federação. No entanto, não podem os entes signatários usurparem a competência constitucionalmente conferida aos Estados para legislar sobre a incidência de ICMS no seu âmbito, exigindo do contribuinte localizado em entidade não signatária o pagamento de tributo além do devido nos termos da Carta Magna (art. 155, §2º, VII, “b”).

Em vista disso, não poderia um protocolo editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, que constitui um ato infra legal, instituir a cobrança de uma parcela do ICMS não prevista na Constituição Federal ou em lei complementar.

80 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, a exigência do diferencial de alíquota nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto contraria os dispositivos constitucionais que preveem observância ao princípio da legalidade tributária.

3.2.3 Violação ao art. 155, §2º, VII, “b” e VIII, da Constituição Federal: Bitributação nas operações interestaduais

O Protocolo ICMS 21/2011 consiste em um acordo de intenções firmado por vários Estados, preocupados com o aumento das operações de comércio pela internet, que fez crescer as diferenças socioeconômicas entre Estados produtores e Estados consumidores. Nesse sentido, o Protocolo foi firmado com o intuito de que os Estados consumidores pudessem arrecadar uma parcela do ICMS, o que não é constitucionalmente permitido.

A atual sistemática da Constituição federal prevê que em operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS seja inteiramente arrecadado pelo Estado de origem, isto é, pelo Estado produtor, aplicando-se a alíquota deste Estado.

As cláusulas primeira e terceira do Protocolo, por sua vez, preveem que seja também recolhido o ICMS em favor do Estado de destino, aplicando-se a sua alíquota interna, sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor do percentual de 7% ou 12% (utilizados para cobrança do imposto devido na origem) aplicados sobre a base de cálculo. Assim, o Protocolo estabelece que o Estado de origem fique com o montante de ICMS referente à aplicação da alíquota interestadual ao valor da operação (tal como ocorre nas operações interestaduais com consumidor final contribuinte), que, conforme o Protocolo, é de 7% ou 12%, dependendo do Estado de procedência⁸¹.

Atente-se que, na prática, o Protocolo faz com que o ICMS incida em duplicidade nas operações interestaduais da seguinte forma: além de ser exigido no Estado de origem (com base em preceito constitucional que estabelece recolhimento em favor do Estado de origem,

81 Nos termos da cláusula terceira do Protocolo ICMS 21/2011, aplica-se a alíquota de 7% para as mercadorias oriundas das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo e a alíquota de 12% para as mercadorias ou bens provenientes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

incidindo sua alíquota interna), ele também é exigido no Estado de destino, por força da norma inconstitucional do ICMS, aplicando-se as alíquotas acima aduzidas.

De todo modo, o Protocolo pretende sujeitar às alíquotas interestaduais por ele estipuladas (ignorando o regramento constitucional que exige resolução do Senado Federal para tanto) as operações destinadas a todos os consumidores finais, sejam eles contribuintes ou não, contrariando o exposto no art. 155, § 2º, VII, “b” que dispõe que deve ser adotada a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, sendo este tributo devido à unidade federada de origem e não à unidade federada destinatária:

Art. 155, §2º, 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; (**grifou-se**)

Logo, apenas no caso de ser o destinatário da mercadoria contribuinte é que a Constituição prevê a arrecadação também em favor do Estado destinatário, aplicando-se o diferencial de alíquotas. Logo, da leitura do dispositivo constitucional, percebe-se que o tratamento dado a destinatário não contribuinte é diverso, uma vez que prevê arrecadação do ICMS apenas para o Estado de origem, havendo tributação pela alíquota interna em tal hipótese. Tal previsão constitucional, no entanto, foi ignorada pelo Protocolo 21, o qual buscou autorizar uma bitributação ao prever a tributação na origem e no destino.

Segundo Cassone (2012), a bitributação se dá quando duas pessoas políticas instituem o mesmo imposto com nome diferente (ou até o mesmo nome), sobre idêntico fato gerador, em que apenas uma delas é competente para instituí-lo.

Na hipótese ora sob análise, a bitributação ocorre na medida em que os signatários do Protocolo invadiram competência própria dos Estados de origem da mercadoria, aos quais constitucionalmente foi conferido o direito de exigir o ICMS quando da venda de bens ao consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da federação.

A respeito das flagrantes incompatibilidades do Protocolo ICMS 21/2011 com os princípios fundantes do Sistema Tributário Nacional, assim se pronunciou a Advocacia Geral da União (AGU), nos autos da ADI nº 4.713:

Ressalte-se, outrossim, que a sistemática prevista pelo ato impugnado conduz à dupla incidência de ICMS (bitributação) nas operações interestaduais, uma vez que, em tais situações, o imposto é exigido tanto no Estado de origem dos bens e mercadorias quanto no de destino, o que vulnera, por igual, o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea "b", da Constituição.

Além disso, o Protocolo parece ignorar o fato de que, por não ser contribuinte, o consumidor não é destinatário de mercadorias, mas de bens, uma vez que não é seu objetivo revendê-los.

Nesse sentido, assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da medida cautelar nos autos da ADI nº 4.565, que suspendeu a eficácia da lei do Estado do Piauí, a qual determinou a incidência de ICMS nas entradas, nesse Estado, de bens oriundos de outros entes da federação:

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO - ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI, DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros Estados da Federação, pois: [...] (b) **O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial;** [...] (ADI-MC n. 4.565, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 07/04/11, Publicação em 27/06/11). (grifou-se)

Logo, a exigência do ICMS por parte dos Estados signatários quando da entrada em seus territórios de bens, cujos adquirentes não são contribuintes, padece de flagrante inconstitucionalidade, uma vez que a Carta Magna fixa que o aludido imposto seja recolhido apenas ao Estado de origem, com sua alíquota interna.

3.2.4 Violação ao princípio da vedação do confisco

Machado (2004, p. 264) define tributo com efeito de confisco como sendo aquele que, “por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”. O autor ainda elucida que o

tributo não pode ser antieconômico, isto é, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades geradoras de riqueza.

Assim, a vedação do confisco pretende que a cobrança do tributo não seja tão onerosa a ponto de prejudicar os negócios do contribuinte ou de retirar seus bens.

No entanto, a duplicidade de cobrança autorizada pelo Protocolo 21 aumentou a carga tributária de uma maneira que pode se tornar insuportável aos pequenos e médios comerciantes, os quais se veem compelidos a repassar o valor resultante da bitributação aos consumidores de seus bens, prejudicando a clientela e muitas vezes, levando tais empresários a encerrarem suas atividades. Outra opção, igualmente danosa, é absorver a parcela decorrente da bitributação, diminuindo a margem de lucro.

A petição inicial da ADI nº 4.628, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, apresenta um exemplo do aumento da tributação ocasionado pelo Protocolo 21:

Veamos, para melhor compreensão do que estamos afirmando, uma hipótese de tributação nos termos pretendidos pelo Protocolo ICMS no. 21/2011, utilizando-se como valor da hipótese R\$ 1.000,00 (mil reais) referente a um bem destinado a consumidor final não contribuinte do Estado da Paraíba (um dos Estados signatários do Protocolo) e tendo como Estado de origem o Estado de Santa Catarina (não signatário do mesmo):

Conforme previsão constitucional (art. 155, VII, "b")	Conforme ocorrerá por conta do Protocolo ICMS no. 21/2011
Base de Cálculo: 1.000	Base de Cálculo: 1.000
Alíquota interna de Santa Catarina: 17%	Alíquota interna de Santa Catarina: 17% +
Valor devido de ICMS ao Estado de origem: R\$ 170,00	Diferença entre a alíquota interna da Paraíba e o percentual previsto no inciso I da Cláusula Terceira do Protocolo: 10% (17% - 7% = 10%)
	Valor do ICMS total devido: R\$ 170,00 (ICMS de Santa Catarina) + R\$ 100,00 (ICMS da Paraíba) = R\$ 270,00

Ademais, como se não bastasse o aspecto financeiro acima mencionado, sob a perspectiva operacional, a sistemática imposta pelo Protocolo 21 tem exigido um árduo empenho logístico das empresas de *e-commerce* localizadas em Estados não signatários, já que o ICMS supostamente devido ao ente destinatário deve ser recolhido antes mesmo da ocorrência do fato gerador – operação de circulação da mercadoria -, por meio de Documento

de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE)⁸², os quais deverão acompanhar cada remessa de mercadoria.

Vale ressaltar, ainda, que a falta da do DAE ou da GNRE poderá ensejar, como forma coercitiva de cobrança do ICMS, a apreensão da mercadoria na entrada do Estado destinatário⁸³, sendo liberada apenas com o pagamento do imposto ou via medida judicial.

Trata-se, portanto, de outra faceta da violação ao princípio da vedação ao confisco, uma vez que os signatários do Protocolo mantêm a mercadoria apreendida enquanto não ocorre o recolhimento do ICMS que acreditam ser devido a eles em virtude do Protocolo 21.

Tal apreensão consiste numa sanção política, isto é, medida coercitiva utilizada pelo ente federado para pressionar o indivíduo a fazer algo – *in casu*, pressiona-se o contribuinte a pagar o tributo.

A fim de ilustrar a situação, traz-se à tona uma reclamação exposta no *site* ReclameAQUI⁸⁴, na qual o consumidor adquiriu pelo *site* da Sony uma câmera portátil, que seria entregue no prazo de quatro dias úteis. Passados sete dias úteis e não recebendo qualquer resposta da empresa, o consumidor, que precisava da câmera com urgência, por diligência própria, descobriu que o produto estava retido na Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Estado do Mato Grosso do Sul, pois a Sony, cujo centro de distribuição está localizado em São Paulo, não havia recolhido o ICMS exigido pelo Protocolo 21. Apesar de o Protocolo prever que

82 Protocolo ICMS 21/2011, Cláusula quarta: “A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador”.

83 Nesse sentido é a previsão do parágrafo único da cláusula 4ª, do Protocolo ICMS 21/2011: “Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino”.

84 Conforme os termos de uso do *site*, “o ReclameAQUI® é proprietário e titular exclusivo dos direitos dos sites sob o domínio reclameaqui.com.br, *sites* estes que disponibilizam uma ferramenta de interação e intermediação de problemas entre o consumidor e fornecedor e entre cidadãos e poder público dentro do que prevê a legislação brasileira”.

o pagamento seja feito pela empresa remetente, o consumidor adiantou o recolhimento do ICMS supostamente devido, requerendo o reembolso pela Sony⁸⁵.

Por mais cordial que tenha sido a queixa do consumidor, fica clara sua indignação com a empresa, por não ter esta, ao seu ver, respeitado o Protocolo, já que não recolheu o ICMS supostamente devido, de modo a atrasar a entrega (já que os produtos ficam retidos na SEFAZ), em desrespeito aos clientes.

Trata-se de situação delicada, uma vez que a causa dos transtornos é um Protocolo invocado de inconstitucionalidade, cujo cumprimento é repudiado pelos comerciantes e demais contribuintes, os quais se veem na situação de pagarem o valor indevidamente cobrado ou não pagarem e terem os produtos enviados retidos, causando o descontentamento da clientela. Por esse motivo, muitas empresas tem buscado o Judiciário para o restabelecimento dos seus direitos, impetrando mandado de segurança com pedido liminar.

Nesse sentido, traz-se à colação ementa referente ao agravo de instrumento interposto pelo Estado do Pernambuco, contra decisão interlocutória proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por Magazine Luiza, na qual foi deferido o pedido liminar pelo Magistrado de 1º grau, determinando o que segue:

[...] que os impetrados de abstenham de constituir o crédito tributário decorrente da exigência do adicional de ICMS, bem como as obrigações acessórias correspondentes, por aplicação do Protocolo CONFAZ/ICMS nº 21/2011, abstendo-

85Reclamação realizada por meio do *site* ReclameAQUI: “Adquiri pelo site www.sonystyle.com.br uma câmera portátil modelo DSC-H70, pela qual paguei via boleto bancário, a quantia de R\$ 703,12 (setecentos e três reais, e doze centavos), em pagamento que foi processado pela empresa em 12/4/12. Ocorre que, sob pena de que a câmera não servisse à finalidade para a qual foi comprada, pois eu ia viajar com ela em 7 dias, e observando o prazo de 4 dias úteis amplamente propagado pela empresa, notifiquei via e-mail, o atraso na entrega. Sem qualquer informação da SONY, mas, por diligência própria, descobri que meu produto estava retido na Secretária de Fazenda do meu estado, aguardando recolhimento de Imposto ICMS, para liberação desde 16/4/12. Em 23/4/12, na iminência de partir em viagem para a qual fora comprada a câmera, e temeroso de não poder fazer uso da câmera em razão de atraso da Empresa em pagar o aludido imposto. Adiantei o pagamento do ICMS, já calculado com multa, junto À SEFAZ/MS no valor de R\$ 71,72 (setenta e hum reais, e setenta e dois centavos). Assim, considerando que é de responsabilidade do vendedor, conforme o protocolo 21, arcar com o ônus do ICMS, peço, que seja reembolsada a quantia acima à minha pessoa. Aguardo resposta da empresa, antes de eventual propositura de ação de cobrança no órgão competente (juizado ou procon), e me coloco à disposição para comprovar o pagamento do imposto, e informar dados para depósito do reembolso, bem como dar plena, ampla, e irrestrita quitação de qualquer direito oriundo desse incidente, APÓS a comprovação do referido reembolso à minha pessoa, em depósito em conta de minha titularidade. Cordialmente, Eduardo Possiede Araújo CPF: 032.843.591-09”. Disponível em: < <http://www.reclameaqui.com.br/2836260/sony-brasil-ltda/atraso-na-entrega-protocolo-21-icms-recolhido-pelo-comorador/> > Acesso em 06-06-2013.

se a SEFAZ e seus respectivos órgãos da prática de qualquer ato que obste a livre circulação de mercadorias vendidas sob a forma não presencial, em operações interestaduais a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados no Estado de Pernambuco.

A ementa que apreciou o mencionado agravo de instrumento interposto pelo Estado de Pernambuco, restando o recurso improvido, assim dispõe:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. LIMINAR DEFERIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE LESÃO GRAVE E DE DIFÍCIL REPARAÇÃO. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. As disposições do Protocolo ICMS/CONFAZ nº 21/2011, exigindo em favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem a diferença da parcela do ICMS devida nas operações interestaduais, não podem ser aplicadas, em tese, às operações em que figurem como destinatário final consumidor não-contribuinte do imposto, já que nesses casos, consoante as regras constitucionais e legais (art. 155, inciso II e § 2º da Constituição Federal, bem como da Lei Complementar nº 87/96, que disciplinam e regulamentam a instituição e cobrança do ICMS), o referido imposto será recolhido, em sua totalidade e em valor expresso pela alíquota interna do Estado onde localizado o estabelecimento remetente. A norma questionada, sem qualquer dúvida, é de efeitos concretos e o mandado de segurança de natureza preventiva tem por objetivo impedir que sua aplicação venha a causar lesão. É incontroverso que o Impetrante se encontra em situação de ameaça concreta em razão das regras estabelecidas no Protocolo ICMS CONFAZ nº 21/2011. Precedente do STF – ADI nº 4665. Agravo de Instrumento improvido. Decisão unânime. [...] (AI n. 0006288-82.2011.17.0000 (248519-2), Relator: Desembargador Fernando Cerqueira Norberto dos Santos, Julgamento em 04/10/11, Publicação em 05/10/11)

De todo modo, conclui-se que a reclamação de um consumidor que pôde ter acesso ao bem comprado apenas após o recolhimento do ICMS em favor do seu Estado de destino, signatário do Protocolo 21, expressa o caráter confiscatório que a cobrança possui.

Logo, tal disposição encontra-se em desacordo também com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mais especificamente, a Súmula 323, a qual prevê ser “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

3.2.5 Violação princípio da liberdade de tráfego

De todo o exposto, fica claro que os Estados consumidores têm exigido o recolhimento antecipado do ICMS a fim de que a mercadoria adentre seus territórios. No entanto, esses Estados não podem usar da sua competência legislativa para prejudicar os demais Estados-membros.

Tal procedimento fere, dentre outros postulados constitucionais, o princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF⁸⁶), o qual visa à unidade política e econômica da federação.

Isso se deve ao fato de que um ente federado não pode exigir tributo interestadual que impeça a liberdade de circulação das mercadorias.

Conforme demonstrado acima, a sistemática resultante da adoção do Protocolo 21 pode fazer com que o total da tributação decorrente de ICMS alcance uma alíquota de 29% (caso a alíquota interna do Estado de origem e do destinatário seja 18% e a mercadoria seja proveniente das regiões sul ou sudeste, com exceção do Espírito Santo), onerando demasiadamente as operações, pelo único fato de serem interestaduais.

Trata-se de ônus tributário decorrente unicamente do fato de ser uma operação interestadual. Na hipótese suscitada acima, um determinado bem que tenha alíquota de 17% nas operações internas no Estado de Santa Catarina, será tributado em 27% (17% + 10%) por conta da remessa interestadual do mesmo bem para a Paraíba.

O princípio da liberdade de tráfego, por sua vez, tem como principal objetivo impedir que a exigência de tributos imponha limitações ao tráfego de bens entre as unidades da federação. Sobre o assunto, Machado (2004, p. 55) aduz que “no inciso V, do art. 150, a circunstância que pode tornar um tributo inconstitucional é a *interestadualidade*, se tomada como essencial para o nascimento do dever jurídico de pagar o tributo, ou como critério para seu agravamento”.

É justamente o que se verifica no Protocolo 21, pois constata-se de forma inequívoca que devido ao ônus tributário abusivo criado pelos Estados signatários, foram criadas limitações à circulação de bens entre as unidades da federação, uma vez que consumidores dos entes signatários passam a suportar maior carga tributária ao comprarem bens de vendedores dos Estados não signatários, já que o ICMS é tributo indireto, no qual o chamado

86 CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”;

consumidor de fato é quem arca com o ônus econômico do tributo. Tal situação desestimula, inegavelmente, as operações interestaduais entre unidades federadas signatárias e não signatárias do Protocolo 21.

3.2.6 Violação ao princípio da não diferenciação tributária

O princípio da não diferenciação tributária proíbe que os entes políticos estabeleçam diferenciações tributárias em razão da origem ou destino de bens⁸⁷.

Consoante previamente exposto, tal princípio decorre do pacto federativo e impede, conforme preleciona Sabbag (2012, p. 281), “a guerra tributária e afirma a unidade geográfica do território nacional [...] [até porque] as tributações interestaduais sempre foram causadoras de litígios tributários”, sobretudo no que concerne ao ICMS.

O mesmo autor completa a ideia aduzindo que tal postulado tem por objetivo coibir barreiras fiscais dentro do território nacional, a fim de fomentar o mercado brasileiro, uma vez que a divisão em Estados é apenas uma questão político-territorial, sendo o País uno. Por esse motivo, “não se pode admitir a existência de políticas fiscais vocacionadas a ofender o espírito federativo quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias” (SABBAG, 2012, p. 282).

Assim, também no Protocolo ICMS 21/2011 há evidente violação a este princípio, ao estabelecer diferenciação tributária do bem, em razão da sua procedência.

Aliás, sobre o tema, extrai-se trecho da apreciação da medida cautelar da ADI 4.565, que suspendeu a aplicação da lei piauiense que determinava a bitributação do ICMS em razão da procedência do bem “[...] por violar a uniformidade, que deve se pautar a cobrança do ICMS no território nacional, incorrendo em verdadeiro passo rumo à instauração de uma guerra fiscal, a lei *sub judice* deve ser declarada inconstitucional”.

O que se verifica, *in casu*, é que pelo simples fato de que determinado bem foi comprado pela *internet* - ou por qualquer outro meio não presencial -, sendo proveniente de

87 CF, art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Estado onde já foi inteiramente tributado – Estado esse que costuma ser rico e desenvolvido -, os Estados signatários pretendem tributar novamente.

A Constituição Federal determina a incidência do regime exclusivo da origem (tributação integral ao Estado de origem), ao passo que o Protocolo prevê a arrecadação do ICMS também para o Estado de destino. Tal postura significa que os Estados signatários estabeleceram uma diferença tributária nas operações interestaduais, em relação à procedência dos bens, o que é vedado pela Constituição.

Assim, tendo em vista o princípio da não diferenciação tributária, não merece guarida a pretensão dos Estados signatários.

3.2.7 Violação ao art. 155, §2º, IV, CF: fixação de alíquotas interestaduais pelo Senado

Conforme o art. 155, §2º, IV, CF, cabe ao Senado Federal a fixação de alíquotas interestaduais. Logo, não pode o Protocolo, por si só, fazer esse tipo de diferenciação.

No mesmo sentido foi a posição da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, quando da petição de ingresso deste Estado como *amicus curiae* na ADI nº 4.628:

Ainda que por amor à argumentação fosse essa a hipótese dos autos, o Protocolo ICMS 21 também não deixaria de ser inconstitucional, vez que esses percentuais de alíquotas interestaduais, por força do disposto no artigo 155, §2º, IV da Constituição Federal, são fixados por resolução do Senado Federal. Neste sentido o Protocolo ICMS 21 também estaria invadindo a competência reservada ao Senado para disciplinar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

O Protocolo 21, em sua cláusula terceira, estipula arbitrariamente alíquotas interestaduais. Fixou a alíquota de 7% para as mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste (exceto o Estado do Espírito Santo) e o percentual de 12% para aquelas provenientes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Tais alíquotas, segundo o Protocolo, são utilizadas para a cobrança do imposto devido ao Estado de origem, bem como para fins do cálculo do diferencial de alíquota a ser recolhido em favor do Estado de destino.

Ressalte-se, no entanto, que na prática, o que vem ocorrendo é que os Estados não signatários que abrigam os remetentes das mercadorias não abrem mão da parcela que lhes é devida, nos moldes da Constituição, isto é, a integralidade de suas alíquotas internas (17% ou

18%, dependendo do Estado) sobre o valor das operações. Assim, a situação descabida que vem acontecendo é a aplicação da alíquota interestadual constitucionalmente prevista (e não a estipulada pelo Protocolo) para calcular o ICMS devido ao Estado de origem e a utilização da alíquota interestadual estabelecida pelo Protocolo 21 para fins de cálculo do montante devido aos Estados de destino.

Diante disso, o Supremo, quando do julgamento da medida cautelar na ADI n. 4.565, fez consignar na respectiva ementa a evidente inconstitucionalidade da Lei nº 6.041/2010, criada unilateralmente pelo Estado do Piauí, estabelecendo tributação diferenciada de bens provenientes de outros Estados da federação, nos mesmos moldes do ulterior Protocolo 21, pois “há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais”⁸⁸.

Assim, o Protocolo ICMS 21/2011 viola também nesse ponto a ordem constitucional vigente, na medida em que invade competência do Senado Federal.

3.2.8 Violação ao art. 150, §7º, CF: Substituição tributária para frente

Conforme estudado no capítulo anterior, o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadorias, a qual é realizada, *in casu*, pelo comerciante, tendo como momento de sua ocorrência a saída da mercadoria do respectivo estabelecimento.

Ocorre que o Protocolo 21 parece ter tomado como fato gerador do ICMS também a aquisição de mercadorias feita pelo consumidor final.

Tomando-se por pressuposto que as relações comerciais mais prejudicadas são aquelas entre Estados signatários e não signatários, a cláusula quarta do Protocolo está assim redigida: “a parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) [...]”.

⁸⁸ ADI-MC n. 4.565, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 07/04/11, Publicação em 27/06/11.

Trata-se, portanto, de substituição para frente ou progressiva, na qual ocorre uma antecipação do pagamento com relação ao fato gerador, que só ocorrerá no futuro. Desse modo, o ICMS é exigido de forma antecipada, sendo calculado sobre todas as operações até o consumidor final. Assim, nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte, o Estado de origem já recolheu a totalidade do ICMS devido por toda a operação, não sendo admitida pelo ordenamento jurídico pátrio nova cobrança ante o remetente do bem ou mercadoria.

Desta feita, o fato gerador que ocorrerá no futuro será realizado pelo comerciante, que é o único contribuinte na relação com o consumidor final, mero particular.

No entanto, a fim de que se configure a substituição, deve haver dois contribuintes, mas, no caso, existe apenas um, que é o comerciante, e este já recolheu o ICMS ao seu Estado quando da remessa da mercadoria (recolhimento em favor do Estado de origem, nos moldes do art. 155, §2º, VII, “b”, da Constituição Federal).

Nesse ponto, cumpre destacar o Convênio ICMS nº 51/2000, que buscou implementar a repartição de receita tributária decorrente do ICMS entre as unidades federadas nas operações interestaduais de vendas diretas de veículos entre as montadoras e o consumidor final, por meio da *internet*.

Por contrariar expressamente o art. 155, §2º, VII, “b”, da Carta Magna (na medida em que estabeleceu a exigência do ICMS no Estado de destino) e instituir substituição tributária em situação em que não há contribuinte a ser substituído, referido Convênio contém disposições que não se coadunam com os preceitos constitucionais⁸⁹.

Conforme Melo (2004, p. 169), em síntese, as disposições do referido Convênio são inconstitucionais pelo que segue:

89 Em decorrência das incompatibilidades com a Carta Magna, foi ajuizada pelo governador do Estado de Minas Gerais a ADI nº 2.747, a qual não foi conhecida, pois “em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador há de demonstrar a pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato considerados os interesses do Estado”. Ainda assim, as teses de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 51/2000 levantadas na inicial merecem ser citadas, dada a semelhança com o objeto deste estudo. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2747%2E+NUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2747%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com>> Acesso em 04-06-2013.

- a) A forma de substituição não se adequa aos requisitos firmados [...], porque no caso da venda direta a consumidor final não contribuinte do ICMS, não existe a possibilidade de se presumir a ocorrência de mais de uma etapa de comercialização;
- b) A inobservância da aplicação de alíquota interna nas operações interestaduais de venda de mercadorias a consumidores-finais, não contribuintes do imposto, com recolhimento do ICMS no Estado de origem da mercadoria;
- c) A rejeição pelo Estado de Minas Gerais, não sendo cumprido o requisito da ratificação pela unanimidade dos Estados e DF.

Desse modo, tanto no mencionado Convênio, como no Protocolo ICMS 21/2011, não é possível aplicar a responsabilidade por substituição. Em ambos os casos, há uma única operação de circulação de mercadorias e o regime de substituição tributária pressupõe a existência de pelo menos duas operações, uma das quais será substituída. Na ausência de operação a ser substituída, não há que se falar no aludido instituto, até porque existirá um único contribuinte (comerciante). A outra parte é consumidor final não contribuinte, que não realiza operação alguma.

No entanto, parece ter o Protocolo 21 assumido que o fato gerador é também praticado pelo consumidor, como se este fosse o contribuinte, em total desatenção à regra-matriz do ICMS prevista no art. 155, II, da CF, que prevê o fato gerador como sendo a operação de circulação de mercadorias⁹⁰, a qual só pode ser executada pelo contribuinte. Logo, viola também os art. 4º da LC nº 87/96, que prevê como contribuinte “qualquer pessoa, física ou jurídica, que *realize*, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]”.

Desta feita, o Protocolo ICMS 21/11 atribui de forma equivocada a condição de substituto tributário a quem possui relação direta e pessoal com o fato gerador, que comumente é a pessoa jurídica consubstanciada no estabelecimento remetente da mercadoria. Assim, aquele que efetua venda de uma mercadoria, encaminhando-a ao consumidor final, não é propriamente um terceiro responsável, mas o próprio contribuinte do imposto

⁹⁰ CF, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias [...];

Em síntese, na operação de compra por meio não presencial, há, de um lado, um comerciante, que realiza as operações de circulação de mercadorias – logo, contribuinte do ICMS - e, de outro, um consumidor final, não contribuinte.

Sabe-se que a substituição tributária consiste na designação de um responsável antes mesmo da ocorrência do fato gerador, para ocupar o lugar do contribuinte. Ocorre que, nesta hipótese, o Protocolo prevê a substituição do consumidor não contribuinte pelo remetente, único contribuinte do ICMS na relação. É preciso ser contribuinte para ser substituído. Logo, não pode ser o comerciante responsável quando da realização de vendas não presenciais a consumidor não contribuinte.

Além disso, a inicial da ADI nº 4.628 ajuizada pela CNC aborda outro lado da violação ao art. 150, §7º, da Carta Magna:

Contudo, caso julgemos que a situação prevista no Protocolo é realmente de substituição tributária, e atendendo exatamente o que o mesmo afirma de forma explícita (conforme mencionado acima), teremos aí mais uma inconstitucionalidade, posto que o parágrafo 7º. do artigo 150 da Constituição assim dispõe:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. (grifo nosso)

Na verdade, há necessidade de lei complementar federal, por força do que determina o art. 155, parágrafo 2º, XII, “b”, da Constituição da República, **bem como de lei estadual** (por conta também do previsto na Lei Complementar no. 87/1996 - art. 6º.), **para que seja atribuída a condição de responsável pelo pagamento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.**

O art. 155, §2º, XII, “b”, da Carta Magna, por sua vez, dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Prevê ainda o art. 6º, da LC nº 87/96, que a lei estadual “poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”.

Assim, verifica-se ofensa também ao princípio da legalidade, pois apenas a lei pode atribuir ao remetente do bem ou mercadoria a condição de substituto tributário, e não, como pretendem as unidades federadas signatárias, mediante simples e mera edição de Protocolo de ICMS.

3.3 Solução em consonância com a Carta Magna

A celebração do Protocolo ICMS 21/2011 trouxe reflexos aos consumidores e às empresas que atuam no setor de *e-commerce*.

A despeito de as medidas adotadas pelo Protocolo parecerem compatíveis com os objetivos da Federação, haja vista buscarem uma distribuição tributária mais equilibrada entre Estados notadamente produtores e consumidores, as práticas nele consubstanciadas rompem com diversas premissas do Sistema Tributário Nacional, com desrespeito às regras de proteção ao contribuinte e acarretando o encarecimento de mercadorias.

Em sua defesa, os entes signatários, ao serem oficiados nas ADIs para apresentarem informações, suscitaram não se tratar o Protocolo de ato normativo dotado de generalidade e abstração, mas instrumento que apenas autorizaria os entes federativos a aplicarem o conteúdo do Protocolo 21 em seus territórios. A fim de ilustrar esse entendimento defendido pelos signatários, colaciona-se trecho das informações apresentadas pelo Distrito Federal, nos autos da ADI nº 4.628:

[...] o ato [Protocolo] é um instrumento administrativo, uma espécie de ajuste oficial, e vincula apenas os Estados signatários. [...] O Protocolo é o objeto da convergência de diversas declarações de vontade e não uma norma jurídica do ordenamento. A norma jurídica, esta sim passível de controle, é o veículo normativo que vier a internalizar a convenção firmada no âmbito do CONFAZ no ordenamento do Estado signatário.

Conforme se depreende do excerto acima destacado, o argumento de que o protocolo é um mero instrumento de ajuste, sem caráter geral e abstrato, inclusive, fundamentou, a pretensão de extinção do feito sem análise do mérito, por falta de interesse de agir, sob o argumento de consistir a ação direta de inconstitucionalidade meio inadequado para questionar os dispositivos do Protocolo 21.

No entanto, o que se percebe, na prática, é que o Protocolo absteve-se de tratar da matéria que lhe é atinente, isto é, o estabelecimento de procedimentos comuns *entre seus signatários* para aprimoramento da fiscalização⁹¹.

O Protocolo 21 não só estendeu o alcance das suas cláusulas aos Estados não signatários – tendo, portanto, o instrumento vigência em todo o território nacional -, como também passou a exigir o ICMS nos Estados *de destino* das mercadorias adquiridas por consumidores finais não contribuintes – isto é, buscou legitimar uma bitributação por um instrumento de fácil edição, haja vista bastar a manifestação favorável da maioria dos representantes da Comissão Técnica Permanente (COTEPE/ICMS)⁹².

Da análise dos efeitos do Protocolo, conclui-se que o instrumento possui, sim, feição de generalidade e abstração, utilizando meios coercitivos próprios para impor o seu cumprimento, uma vez que, conforme previamente mencionado, há previsão em sua cláusula quarta de que os Estados signatários podem manter a mercadoria apreendida enquanto não houver o recolhimento do ICMS.

É indiscutível que a realidade brasileira e mundial mudou muito desde a promulgação da Constituição de 1988. Dentre as inovações ocorridas, merecem destaque as novas formas de se adquirir produtos, sendo a *internet* um instrumento que revolucionou a forma ordinária de se fazer compras. À época, as vendas interestaduais eram feitas a distribuidores e revendedores (contribuintes, haja vista adquirirem as mercadorias para fins de revenda), tendo a própria Constituição estabelecido, nesse caso, a cobrança do ICMS também no Estado de destino das mercadorias. No entanto, hoje, as lojas virtuais permitem que os consumidores finais comprem diretamente do fornecedor, extinguindo a etapa da revenda – caso em que a Constituição estabelece que deve incidir apenas a alíquota do ICMS do Estado de origem da mercadoria.

91 Ver nota 77.

92 Convênio 133/97, art. 40: “Obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da COTEPE/ICMS, e uma vez assinado o Protocolo por todos os signatários, inclusive por via de certificação digital, será providenciada pela Secretaria-Executiva a publicação no Diário Oficial da União, para efeito de sua vigência”.

Dessa maneira, esse novo modo de se adquirir bens aumentou eventuais desigualdades regionais, por gerar impacto negativo na arrecadação de ICMS de alguns Estados.

Assim, o que se observa é que embora o Protocolo ICMS 21/2011 tenha sido elaborado para reduzir a desigual repartição das receitas provenientes da arrecadação do ICMS, o instrumento, tal qual estabelecido, viola de forma flagrante a Constituição Federal.

A tentativa de mudança unilateral do texto constitucional pelos entes prejudicados pela atual sistemática de tributação do ICMS em vendas por meio do comércio eletrônico e outros meios não presenciais, incentivou, inclusive, a edição de leis e decretos estaduais incorrendo na mesma inconstitucionalidade, a exemplo da Lei nº 9.582/2011 do Estado da Paraíba (conforme mencionado no capítulo anterior, a lei paraibana teve sua eficácia suspensa na ADI nº 4.705) e do Decreto nº 79/2011, o qual deu origem à recente ADI nº 4.909⁹³, ajuizada pelo procurador geral da República, Roberto Gurgel.

No entanto, o Protocolo 21 e os atos normativos dele decorrentes vieram a prejudicar o elemento mais fraco da cadeia, isto é, o consumidor, o qual absorve o repasse da bitributação do ICMS, tendo em vista ser este um imposto indireto.

Destaque-se, aliás, que a cobrança do ICMS em comércio eletrônico - cujo adquirente do bem seja consumidor final não contribuinte, localizado em outra unidade da federação - é tema de repercussão geral⁹⁴, tendo sido a questão constitucional suscitada no recurso extraordinário (RE 680089), no qual o Estado do Sergipe contesta acórdão favorável à empresa atuante no âmbito do *e-commerce*, que teve assegurado o direito de recolher o

93 ADI nº: 4.909 < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4909&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M> > Acesso em 03-06-2013. Sua última movimentação se deu em 07-05-2013, com o parecer da PRG opinando pelo conhecimento e procedência da ação, estando os autos conclusos ao relator.

94 STF, Glossário jurídico: “Repercussão Geral: A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. [...]”

imposto somente no Estado remetente da mercadoria, já que dispor em sentido diverso entraria em contradição com o art. 155, §2º, VII, “b”, CF.

A conjuntura decorrente do desenvolvimento da nova modalidade de comércio, que hoje movimentava mais de R\$ 20 bilhões ao ano, e que impulsiona as transações interestaduais, de fato, aumenta o desequilíbrio regional, surgindo a necessidade de alteração da Constituição. Tal alteração, frise-se, deve se dar por seu instrumento apropriado, isto é, mediante emenda à mesma, e não por meios flagrantemente inconstitucionais, tal como se pretendeu com o Protocolo ICMS nº 21/2011.

Nesse sentido é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 4.565:

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros Estados da Federação, pois: [...] (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o Estado de origem das mercadorias, de modo que **o deslocamento da sujeição ativa para o Estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional** (reforma tributária). **Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário.** Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.04112010. (ADI-MC n. 4.565, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 07/04/11, Publicação em 27/06/11).

Assim, uma Emenda à Constituição parece ser a única alternativa legítima a fim de garantir a distribuição mais equânime do ICMS nas operações interestaduais cujo destinatário é consumidor final não contribuinte do tributo.

Conforme previamente mencionado, já tramita no Congresso Nacional a PEC 103/2011, cujo teor é exatamente o de fazer valer que em *todas* as operações que destinem bens e serviços a consumidor final (não fazendo distinção entre ser ou não contribuinte) localizado em outra unidade da Federação, seja adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual.

Desse modo, a aprovação da PEC em questão - ao estipular a repartição da alíquota do ICMS nas operações interestaduais, ensejando a distribuição de receita entre Estados -, eliminaria qualquer inconstitucionalidade hoje decorrente da publicação do Protocolo ICMS 21/2011, já que constitucionalizaria regramento semelhante ao do Protocolo e que terá efeito vinculante a todos os Estados, sejam estes signatários ou não.

A solução adotada observa o que costumeiramente já ocorre nas operações interestaduais envolvendo destinatário *contribuinte*, hipótese prevista na Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, VII, “b” e VIII.

Contudo, enquanto não há uma solução definitiva para o embate, as empresas que operam no mercado eletrônico e demais canais de vendas não presenciais continuam sujeitas aos efeitos da bitributação; acarretando, conseqüentemente, aumentos dos preços aos consumidores e atrasos na entrega dos produtos.

A Proposta (PEC 103/2011) encontra-se em consonância com a Carta Magna, uma vez que atende o objetivo da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais, insculpido no art. 3º, III, da Carta Magna, além de seguir a lógica de distribuição do ICMS já adotada pelo Texto Superior, o qual não pode ser ignorado em decorrência das inovações tecnológicas dos meios de comércio.

CONCLUSÃO

O Protocolo ICMS 21/2011 é incompatível com o Sistema Tributário Nacional, uma vez que dispõe de maneira inconstitucional acerca da exigência do ICMS nas operações comerciais interestaduais firmadas com consumidor final não contribuinte, destinatário de bem, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente. Tal conclusão foi obtida a partir da formulação de cada item deste trabalho; tendo sido, ao final, demonstrada a violação a diversos dispositivos da Carta Magna.

Assim, finda esta monografia, conclui-se de cada seção o que segue:

1. A forma de Estado brasileira, consubstanciada no federalismo, pressupõe a autonomia dos entes políticos, cada qual com suas metas orçamentárias, que são cumpridas mediante recursos obtidos por meio da instituição de tributos de sua competência e da repartição de receitas entre os Estados membros.

2. As limitações constitucionais ao poder de tributar compreendem os princípios e as imunidades, os quais atuam como garantias em benefício do contribuinte e devem ser observados quando da instituição e majoração de todo e qualquer tributo.

3. Ao ICMS aplicam-se também limitações específicas, as quais consistem, sobretudo, nos princípios da não cumulatividade e da seletividade.

4. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS é um tributo de competência estadual, cujo fato gerador é a realização de operação relativa à circulação jurídica de mercadorias, isto é, envolve a transferência de propriedade. A base de cálculo do referido imposto consiste no valor da operação e a alíquota aplicada encontra-se entre os limites definidos pelo Senado Federal. Ademais, o contribuinte do ICMS é aquele que realiza, com habitualidade, atividades de mercancia, sem olvidar da possibilidade de figurar no polo passivo um responsável.

5. A operação de circulação de mercadorias, um dos fatos geradores do ICMS, ocorre não apenas dentro do próprio Estado, mas também entre Estados, hipótese em que será aplicada a alíquota *interna* do Estado de *origem*, recolhida em *seu* favor, se o destinatário for *consumidor* final; e alíquota *interestadual* em prol do Estado de *origem* da mercadoria, caso o destinatário seja *contribuinte*, cabendo ao Estado *destinatário*, apenas nesta hipótese, o valor

correspondente ao *diferencial de alíquotas* (alíquota interna do ente de destino menos a alíquota interestadual).

6. Às operações interestaduais tendo o consumidor final não contribuinte como destinatário do bem adquirido, aplica-se a alíquota interna do Estado de origem, entes federativos das regiões Sul e Sudeste do País, polos que mais produzem e arrecadam ICMS.

7. O Protocolo apresenta indícios de inconstitucionalidade já em sua cláusula primeira, a qual prevê a exigência, em favor da unidade federada de destino da mercadoria, da parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final, *não contribuinte*, adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de *internet, telemarketing* ou *showroom*, dentre os quais, a *internet* é o canal de vendas que mais se popularizou.

8. Com a massificação do uso dos computadores e a facilidade de acesso à *internet*, alavancaram-se os negócios do gênero comércio direto, de que é espécie o *e-commerce*, o qual possibilitou as operações diretas entre a indústria fabricante e o consumidor final, suprimindo as etapas intermediárias e fazendo com que o Estado de origem detivesse toda a arrecadação do ICMS quando da venda não presencial destinada a consumidor final não contribuinte.

9. Considerando que em 2012 o comércio eletrônico movimentou, conforme dados da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico, R\$ 22,5 bilhões no País, a edição do Protocolo ICMS 21/2011 trouxe reflexos aos consumidores e às empresas que atuam nos setores, de modo que foram propostas as ADIn`s nº 4.628 e 4.713, respectivamente pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) e pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), dentre outras medidas judiciais visando à suspensão do Protocolo e à declaração de sua inconstitucionalidade.

10. As ADIs cujo objeto seja a inconstitucionalidade do Protocolo, se procedentes, na prática, não produzirão efeitos caso se continue aplicando as legislações estaduais dos entes signatários que escolheram regulamentar a exigência indevida de ICMS. Isso porque a suspensão do Protocolo não afetaria os Estados que incorporaram às suas respectivas legislações as disposições daquele instrumento, vez que este é apenas um acordo entre as unidades federativas signatárias, de maneira que o que acarreta a cobrança do imposto são as legislações estaduais, soberanas em seus respectivos territórios. A fim de obter a suspensão definitiva da imprópria cobrança em comento pela via judicial da ação direta de

inconstitucionalidade, é necessário que as ADIs propostas ataquem cada legislação estadual que tenha se baseado nas disposições do Protocolo 21.

11. De todo modo, o novo modo de se adquirir bens aumentou eventuais desigualdades regionais, por gerar impacto negativo na arrecadação de ICMS de alguns entes da federação.

12. O Protocolo ICMS 21 foi originalmente celebrado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e pelo Distrito Federal, em 01 de abril de 2011, com o objetivo de reverter a distribuição desigual de receitas tributárias.

13. A inovação imposta pelo Protocolo consiste no direcionamento de parte da arrecadação do ICMS proveniente de vendas não presenciais aos Estados predominantemente consumidores, os quais veem no aludido instrumento a possibilidade de aumentarem suas receitas por meio do comércio que mais cresceu nos últimos anos. Por outro lado, a Carta Magna prevê que na hipótese de aquisição de bem por consumidor final não contribuinte, o ICMS deve ser recolhido inteiramente ao Estado de origem da mercadoria.

14. Embora o Protocolo ICMS 21/2011 tenha sido elaborado para reduzir a desigual repartição das receitas provenientes da arrecadação do ICMS, a norma complementar, tal qual estabelecida, viola princípios fundantes do Sistema Tributário Nacional.

15. Em virtude da autonomia financeira e tributária gozada pelos entes da federação, uma unidade federativa não pode ser obrigada a dar cumprimento a acordo com o qual não anuiu, o que resultaria em afronta à autonomia que lhe é assegurada em decorrência do princípio federativo, insculpido no art. 1º, da Constituição Federal.

16. Em atenção ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da Carta Magna, somente por lei um tributo pode ser instituído ou majorado. Não podem os entes signatários, por meio de um protocolo (ato infra legal) editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, usurparem a competência constitucionalmente conferida aos Estados para legislar sobre a incidência de ICMS no seu âmbito.

17. O Protocolo 21 buscou autorizar uma bitributação do ICMS ao prever a tributação na origem e no destino. A exigência do ICMS por parte dos Estados signatários quando da entrada em seus territórios de bens, cujos adquirentes *não são contribuintes*, padece de

flagrante inconstitucionalidade, uma vez que a Carta Magna fixa que o aludido imposto seja recolhido apenas ao Estado de origem, com sua alíquota interna (art. 155, §2º, VII, “b”, CF).

18. Constata-se violação ao princípio da vedação do confisco, na medida em que a duplicidade de cobrança autorizada pelo Protocolo 21 aumentou a carga tributária de uma maneira que pode se tornar insuportável aos pequenos e médios comerciantes. Outra faceta da violação a este princípio é a manutenção, pelos signatários, da mercadoria apreendida enquanto não ocorre o recolhimento do ICMS que acreditam ser devido a eles em virtude do Protocolo.

19. Há inobservância ao princípio da liberdade de tráfego, vez que um ente federado não pode exigir tributo interestadual que impeça a liberdade de circulação das mercadorias. É justamente o que se verifica no Protocolo 21, pois constata-se que, devido ao ônus tributário abusivo criado pelos Estados signatários, surgiram limitações à circulação de bens entre as unidades da federação, uma vez que consumidores dos entes signatários passam a suportar maior carga tributária ao comprarem bens de vendedores dos Estados não signatários.

20. No Protocolo ICMS 21/2011 há evidente violação ao princípio da não diferenciação tributária. O que se verifica, *in casu*, é que pelo simples fato de que determinado bem foi comprado pela *internet* - ou por qualquer outro meio não presencial -, sendo proveniente de Estado onde já foi inteiramente tributado – Estado esse que costuma ser rico e desenvolvido -, os Estados signatários pretendem tributar novamente.

21. O Protocolo ICMS 21/2011, ao fixar alíquotas interestaduais, usurpa a competência constitucionalmente conferida ao Senado Federal.

22. Não é possível aplicar a responsabilidade por substituição ao Protocolo ICMS 21/2011. Há uma única operação de circulação de mercadorias e o regime de substituição tributária pressupõe a existência de pelo menos duas operações, uma das quais será substituída. Na ausência de operação a ser substituída, não há que se falar no aludido instituto, até porque existirá um único contribuinte (comerciante). A outra parte é consumidor final não contribuinte, que não realiza operação alguma. Além disso, verifica-se ofensa ao princípio da legalidade, vez que o art. 155, §2º, XII, “b”, da Carta Magna prevê que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Assim, apenas a lei pode atribuir ao remetente do bem ou mercadoria a condição de substituto tributário, e não, como pretendem as unidades federadas signatárias, mediante simples e mera edição de Protocolo de ICMS.

23. O Protocolo absteve-se de tratar da matéria que lhe é atinente, isto é, o estabelecimento de procedimentos comuns *entre seus signatários* para aprimoramento da fiscalização. O Protocolo 21 não só estendeu o alcance das suas cláusulas aos Estados não signatários – tendo, portanto, o instrumento vigência em todo o território nacional -, como também passou a exigir o ICMS nos Estados *de destino* das mercadorias adquiridas por consumidores finais não contribuintes – isto é, buscou legitimar uma bitributação por um instrumento de fácil edição, haja vista bastar a manifestação favorável da maioria dos representantes da Comissão Técnica Permanente (COTEPE/ICMS).

24. Uma Emenda à Constituição parece ser a única alternativa legítima a fim de garantir a distribuição mais equânime do ICMS nas operações interestaduais cujo destinatário seja consumidor final não contribuinte do tributo. Já tramita no Congresso Nacional a PEC 103/2011, que ao estipular a repartição da alíquota do ICMS nas operações interestaduais – tal como já ocorre nas operações interestaduais envolvendo destinatário *contribuinte* -, ensejando a distribuição de receita entre Estados, eliminaria, caso fosse aprovada, qualquer inconstitucionalidade hoje decorrente da aplicação do Protocolo ICMS 21/2011.

26. A Proposta (PEC 103/2011) encontra-se em consonância com a Carta Magna, uma vez que atende o objetivo da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais, insculpido no art. 3º, III, da Carta Magna, além de seguir a lógica de distribuição do ICMS já adotada pelo Texto Superior, o qual não pode ser ignorado em decorrência das inovações tecnológicas dos meios de comércio.

REFERÊNCIAS

ACRE, **Portaria nº 350**, de 19 de julho de 2011. Disponível em: < <http://www.sefaz.ac.gov.br> > Acesso em: 15-05-2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atual.: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010.

BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993 > Acesso em: 27-03-2013.

BEZERRA, Sandra Regina Alencar Guarita. **Tributário – Substituição Tributária – Diferenças entre Convênio e Protocolo**. Disponível em: <http://www.dtadvogados.com.br/dtadvogados/Portugues/detNoticia.php?codnoticia=43&PH_PSESSID=21a7438f927001f496a008f5a292d941 > Acesso em 19-05-2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em: 18-06-2103.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em: 18-06-2013.

_____. **Convênio ICMS 133**, de 12 de dezembro de 1997. Disponível em: < http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm > Acesso em: 01-06-2013.

_____. **Convênio ICMS 51**, de 1 de setembro de 2000. Disponível em: < http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/convenios/ICMS/2000/cv051_00.htm > Acesso em: 01-06-2013.

_____. **Lei Kandir** (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > Acesso em: 18-06-2013.

_____. **Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre as propostas de emenda à Constituição nº 56/2011, 103/2011 e 113/2011**. < <http://legis.senado.gov.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/110987.pdf> > Acesso em 19-05-2013.

_____. **Portal de atividades legislativas do Senado Federal.** Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/atividade/> > Acesso em 19-05-2013.

_____. **Protocolo ICMS 21,** de 01 de abril de 2011. Disponível em: < http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm > Acesso em: 18-06-2013.

_____. **Quadro de arrecadação do ICMS em valores correntes do ano de 2012.** Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp> > Acesso em: 19-05-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939.** Relator: Ministro Sydney Sanches. DJ 18-03-1994. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1571506> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075.** Relator: Ministro Celso de Mello. Entrada no STF em: 01-06-1994. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1590554> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.477.** Relator: Ministro Ayres Britto. Entrada no STF em: 18-07-2001. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1956662> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.565.** Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Entrada no STF em 24-02-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4035992> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628.** Relator: Ministro Luiz Fux. Entrada no STF em 01-07-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.705.** Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Entrada no STF em 15-12-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4184114> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.713.** Relator: Ministro Luiz Fux. Entrada no STF em 24-01-2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4191358> > Acesso em: 27-03-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.909.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Entrada no STF em 05-02-2013. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4358871> >
Acesso em 03-06-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Glossário jurídico**. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/> > Acesso em 03-06-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 397.677**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Entrada no STF em: 19-08-2003. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2150278> >
Acesso em: 20-05-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 680.089**. Relator: Ministro Luiz Fux. Entrada no STF em: 25-04-2013. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4223697>
> Acesso em: 20-05-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Sumula_do_STF__1_a__736.pdf > Acesso em 19-05-2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 134.162**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: < www.stj.jus.br > Acesso em: 22-04-2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 94.511**. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Disponível em: <
<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199600259720&pv=010000000000&tp=51> > Acesso em: 20-04-2013.

_____. Tribunal de Justiça de Pernambuco. **Agravo de Instrumento nº 0006288-82.2011.17.000**. Relator: Desembargador Fernando Cerqueira Norberto dos Santos. Disponível em: < www.tjpe.jus.br > Acesso em: 10-06-2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiro Editores, 2011.

_____. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 21 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

E-COMMERCE ORG. **Faturamento anual do e-commerce no Brasil**. Disponível em: <
<http://www.e-commerce.org.br/stats.php> > Acesso em 19-05-2013.

INFORMARE, Portal. **Estados signatários que incorporaram o Protocolo 21/2011 às suas legislações (relação atualizada até 04/2013)**. Disponível em: <

http://www.informanet.com.br/Prodinfor/boletim/2013/geral/icms_18_2013.html > Acesso em 10-06-2013.

INTERNET WORLD STATS, *Top 20 countries with the highest number of internet users – June 30, 2012* (os 20 países com maior número de usuários da internet – 30 de junho de 2012). Disponível em: < <http://www.internetworldstats.com/top20.htm> > Acesso em 19-05-2013.

JORNAL O GLOBO ECONOMIA. **Arrecadação de ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões.** Disponível em: < <http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356#ixzz2TIAWx2fR> > Acesso em: 19-05-2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MEZZARROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NOTÍCIAS STF. **CNI contesta exigência de ICMS para comércio eletrônico.** Publicado em: 24-01-2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=198264> >. Acesso em: 27-03-2013

_____. **CNC contesta norma sobre exigência de ICMS para comércio eletrônico.** Publicado em: 04-07-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=183568> > Acesso em: 27-03-2013

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária. **Revista Jurídica Consulex.** Brasília, ano XVI, n. 379, p. 7-9, 2012.

RECLAME AQUI. **Atraso na entrega. Protocolo 21. ICMS recolhido pelo comprador. Reembolso.** Disponível em: < <http://www.reclameaqui.com.br/2836260/sony-brasil-ltda/atraso-na-entrega-protocolo-21-icms-recolhido-pelo-comorador/> > Acesso em 06-06-2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4 ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SANTA CATARINA, **Decreto nº 2.870**, de 27 de agosto de 2001 (Regulamento do ICMS/SC). Disponível em: < http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/REGULAMENTOS/ICMS/RICMS_01_00.htm#R01_art26 > Acesso em 25-04-2013.

SERASA EXPERIAN. **Indicador Hotwise de e-commerce.** Disponível em: < http://www.serasaexperian.com.br/release/noticias/2013/noticia_01132.htm > Acesso em 31-05-2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 32 ed. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.