



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**RAPHAEL MENEZES DOS ANJOS MAGALHÃES**

**PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011: A GUERRA  
FISCAL NO *E-COMMERCE* E AS VIOLAÇÕES AOS LIMITES  
IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Salvador  
2014

**RAPHAEL MENEZES DOS ANJOS MAGALHÃES**

**PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011: A GUERRA  
FISCAL NO *E-COMMERCE* E AS VIOLAÇÕES AOS LIMITES  
IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Daniela de Andrade Borges

Salvador  
2014

## TERMO DE APROVAÇÃO

**RAPHAEL MENEZES DOS ANJOS MAGALHÃES**

### **PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011: A GUERRA FISCAL NO *E-COMMERCE* E AS VIOLAÇÕES AOS LIMITES IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2014

*“A habilidade de alcançar a vitória mudando e adaptando-se de acordo com o inimigo é chamada de genialidade.”*  
(Sun Tzu)

*“A prudência persiste em saber reconhecer a natureza dos inconvenientes, aceitando como bom o menos mal.”*  
(Maquiavel)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, ao professor Diego Bonfim, responsável pela matéria Direito Tributário I, por ter apresentado o problema examinado.

A professora e orientadora Daniela de Andrade Borges, responsável pela matéria Direito Tributário II, que, através de suas aulas e dicas, conduziu-me por um caminho ainda mais interessante e, talvez até mesmo sem saber, contribuiu de maneira extraordinária para o desenvolvimento deste estudo, bem como para meu interesse pelo Direito Tributário.

A Annalu Novais, pelo companheirismo, cooperação, dedicação e confiança que serviram como força para me manter seguro. A Tércia Carvalho, minha grande professora, por toda ajuda com a pesquisa e discussões, que foram extremamente relevantes para o deslinde deste trabalho, além do incentivo e motivação dispensados. Ao amigo Renato Lessa, que entre os constantes debates contribuiu sobremaneira para o estudo, enriquecendo o trabalho.

Aos colegas que acompanharam todo meu desenvolvimento no trabalho, estimulando e incentivando sua evolução, algumas me servindo, inclusive, como mães exigentes, sempre cobrando e incentivando meu progresso.

## RESUMO

O ICMS, imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, tem como um dos fatos geradores a circulação de mercadorias, o que, diante do expressivo volume do setor do comércio, garante a ampla arrecadação financeira dos estados com este imposto. Este fato reflete no interesse dos entes federados pelo ICMS, fazendo com que todos mire seus holofotes para qualquer transformação social que sirva para atrair mais recursos, foi o que aconteceu com a ocorrência da transformação do comércio, que aproveitou do surgimento e expansão da *internet* para ampliar seu mercado. Neste cenário surge o *e-commerce*, segmento do comércio onde a transação é realizada de maneira não presencial, por meio da *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, a fim de reduzir a distância entre os produtores e consumidores de diferentes estados. Toda transformação tem pontos positivos e negativos, enquanto o lado bom do *e-commerce* foi a redução das fronteiras entre os estados, o lado assombroso foi o surgimento de um novo campo de batalha da Guerra Fiscal, tendo em vista que os estados onde se concentram os consumidores finais estavam perdendo suas arrecadações do ICMS para os estados onde se concentram os produtores. Essa perda se deu pelo fato de a Constituição Federal prever que nos casos em que as operações comerciais entre estabelecimento e consumidor final localizados em estados distintos o ICMS deve ser recolhido pelo estado do estabelecimento – estado de origem – e ao fato de os consumidores finais terem passado a operar mais por este novo segmento comercial. Objetivando resgatar a arrecadação do ICMS “perdido” com o *e-commerce*, bem como em respeito aos princípios constitucionais tributários, os estados consumidores firmaram o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011. Em resposta, os estados onde estão localizados a maior parte dos estabelecimentos produtores, protestaram também por violações aos princípios constitucionais tributários, pretendendo manter suas arrecadações do ICMS derivadas do *e-commerce*. E é neste panorama de Guerra Fiscal que cada ente busca ampliar sua arrecadação, utilizando suas armas na adaptação das transformações do comércio.

**Palavras-chave:** ICMS; transformação do comércio; *e-commerce*; Guerra Fiscal; Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011; Guerra Fiscal; princípios constitucionais tributários.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DIFAL	Diferença de Alíquota
HI	Hipótese de Incidência
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
N.	Número
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
Rel.	Relator
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS</b>	12
2.1 ANÁLISE SISTÊMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS DO ICMS	21
2.3 O ICMS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	26
<b>2.3.1 Hipótese de incidência</b>	29
<b>2.3.2 Base de cálculo e alíquota</b>	33
<b>2.3.3 Critério subjetivo</b>	36
2.4 O ICMS NAS OPERAÇÕES QUE DESTINAM BENS AO CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO	37
<b>3 A TRANSFORMAÇÃO DO COMÉRCIO CONVENCIONAL NO BRASIL: O SURGIMENTO, A EXPANSÃO E OS IMPACTOS DO E-COMMERCE</b>	38
3.1 OS IMPACTOS DA <i>INTERNET</i> NO DIREITO BRASILEIRO	40
3.2 AS INTERFERÊNCIAS NAS ARRECADAÇÕES DOS ENTES FEDERADOS	41
3.3 A POSTURA ADOTADA PELOS ENTES FEDERADOS FRENTE À TRANSFORMAÇÃO DO COMÉRCIO CONVENCIONAL NO BRASIL	44
<b>4 O PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011</b>	46
4.1 BREVE CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CONVÊNIOS E PROTOCOLOS DO CONFAZ	46
4.2 A ORIGEM DO PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011	48
<b>4.2.1 Os considerandos do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011</b>	54
<b>4.2.2 As cláusulas do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011</b>	55
<b>5 AS IMPLICAÇÕES DO PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011</b>	57
5.1 A GUERRA FISCAL: A DISPUTA ENTRE OS ESTADOS PELA ARRECADAÇÃO DO ICMS	57
<b>5.1.1 Aspectos Gerais da Guerra Fiscal</b>	57
<b>5.1.2 A Guerra Fiscal pelo ICMS</b>	60



<b>5.1.3 O cenário pré e pós Protocolo CONFAZ/ICMS N. 21/2011</b>	63
<b>4.1.4 Quem paga a conta dessa Guerra Fiscal?</b>	65
<b>5.2. AS VIOLAÇÕES AOS LIMITES IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</b>	67
<b>5.2.1 Violação Princípio da Segurança Jurídica</b>	68
<b>5.2.2 Violação ao Princípio da Federação</b>	71
<b>5.2.3 Violação ao Princípio da Reserva Legal (legalidade estrita)</b>	73
<b>5.2.4 Violação ao Princípio da não Discriminação Tributária em Razão da Procedência ou Destino</b>	75
<b>5.2.5 A Bitributação nas operações interestaduais</b>	76
<b>5.2.6 (Violação ao) Princípio da Uniformidade Geográfica</b>	77
<b>5.3 PROVIDÊNCIAS DE CARÁTER LEGISLATIVO E JUDICIAL</b>	78
<b>6 CONCLUSÃO</b>	84
<b>REFERÊNCIAS</b>	87
<b>ANEXO A</b>	91

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o problema debatido, pelo simples fato de os problemas no mundo jurídico acompanharem a realidade social, portanto, transformam-se a cada dia, mostrando-se a beira do inatingível. O Direito busca regular a realidade social, a fim de manter a organização do ordenamento jurídico, para isso, a atenção, o reconhecimento dos inconvenientes e a adaptação são essenciais. Quanto ao Direito Tributário não poderia ser diferente, à medida que a realidade social vai se transformando, novos institutos vão sendo criados, outros vão sendo modificados, técnicas interpretativas adaptadas, tudo em função da melhor adequação do Sistema Tributário Nacional à nova realidade.

A Constituição da República Federativa do Brasil é a fonte primária do ordenamento jurídico brasileiro e, no Direito Tributário, funciona como o coração de todo o sistema. Uma das principais funções desempenhadas pela CF/88 no que se relaciona com o Sistema Tributário Nacional é a de limitadora dos poderes de tributar que a União, os estados, os municípios e o Distrito Federais desfrutam. Desta forma, à medida que a Carta Magna atribui suas competências, limitam os seus poderes, com o escopo de estruturar o Sistema Tributário, traçar sua moldura e, dentro dela, possibilitar que as unidades federadas possam agir, utilizando-se das ferramentas que estão a sua disposição.

Ocorre que, como a CF/88 foi promulgada em 1988 e por ter um rígido processo de alteração, a boa vontade do constituinte originário muitas vezes resta prejudica quando se confronta com as transformações sociais. Neste panorama, os legisladores infraconstitucionais e os entes da Federação tentam se adaptar a nova realidade sem desrespeitar os mandamentos constitucionais, amoldando-se e utilizando métodos interpretativos distintos diante do caso concreto, atribuindo novas ponderações principiológicas, torcendo para manter a margem estabelecida pela CF/88, deixando o núcleo duro intacto.

Mas, mesmo com a boa vontade do constituinte originário e com a tentativa de melhor adaptação da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, os problemas continuam a surgir. Os entes federados possuem interesses distintos, sendo assim, nem sempre, aliás, quase nunca, os interesses comungam e, quando o que está em jogo é a arrecadação de um tributo, o clima fica ainda mais instável.

Esta é a causa da Guerra Fiscal, entes da Federação lutando para manter suas vantagens e/ou angariar novos benefícios.

A Guerra Fiscal traz consigo outro problema, inerente à própria ideia de guerra, a violação aos direitos fundamentais, daí que surge a famosa expressão “guerra é guerra”. Então, muitos direitos fundamentais são violados, princípios constitucionais ofendidos e, neste cenário, diferentemente do que é visto nos filmes americanos, não há mocinhos nem vilões, todos estão em busca de seus interesses e utilizam as armas que estão à disposição, algumas legítimas, outras ilegítimas.

A transformação social que será aqui exposta se refere ao novo modelo do comércio, que se deu com o surgimento e explosão dos meios eletrônicos, principalmente da *internet*, fazendo com que os estabelecimentos comerciais se adaptassem a nova realidade para buscar novos horizontes na sua atividade. Essa busca foi bem sucedida, mas para que estes estabelecimentos tenham ampliado seu mercado, gerando maior arrecadação do imposto que incide sobre esta atividade em favor de seus estados, outros estabelecimentos e perderam seu mercado, por consequência, outros estados perderam essas arrecadações.

A perda de arrecadação neste novo modelo de comércio se deu pelo fato de a CF/88 não estar pronta para essa atividade, pois que não tinha como prever o surgimento da *internet*, muito menos do *e-commerce*. Inconformados a redução da arrecadação, os entes que se viam prejudicados com o *e-commerce* resolveram agir e assim iniciou a guerra pelo ICMS incidente sobre as operações interestaduais onde o destinatário é consumidor final não contribuinte do imposto.

Após a exposição de toda essa problemática, ao fim do presente trabalho, de posse de todo material pesquisado, os problemas serão reexibidos, podendo ser analisados sob uma ótica diferente da qual vem sendo considerada, sem, contudo, apontar qual é a correta ou qual é a errada, até porque, nem sempre esse apontamento possível.

## **2 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

O ICMS passou por uma significativa evolução histórica até chegar a esta roupagem. Rezende (2009, p.4-5) lembra que nasceu como IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados Federados), passou para ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e, com a Constituição Federal de 1988 recebeu o “S”, tornando ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. Todavia, a alteração em sua nomenclatura não foi a mais significativa para o tributo, que já foi cumulativo, já teve uma reduzida participação dos estados devido à concentração do poder nas mãos da União, passou por ampliação do fato gerador etc.

Todas essas mudanças foram importantes para a evolução do imposto. Verdade que não foram suficientes para alcançar a perfeição, até porque tal pretensão não passa de uma utopia, visto que a constante transformação social faz com que o Direito esteja sempre se modernizando, buscando acompanhar os passos dessas conversões, desde que seja respeitado o quanto estabelecido pelo sistema e subsistemas dele derivados. No caso do ICMS e outros impostos que incidem sobre o consumo, como o IPI e o ISSQN, o cuidado deve ser ainda maior, considerando que a demanda de produtos comercializados e serviços prestados crescem de maneira assustadora, resultante, dentre outros fenômenos, da facilidade de acesso ao mercado. Em vista disso, os impostos de consumo devem acompanhar essa transformação sem perder de vista os elementos que organizam o Direito Tributário.

### **2.1 ANÁLISE SISTÊMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Direito visto sob o viés sistêmico funciona como conjunto de normas complexas que possuem relação entre si, formando uma estrutura organizada. Organização é a palavra chave para o entendimento de um sistema. No Direito, por exemplo, as normas coexistem regulando a sociedade e alimentando o próprio sistema. Este sistema é composto por elementos distintos, porém todos voltados para um fim comum, ou seja, normas que disciplinam matérias distintas, mas com um ponto de

identidade. Entretanto, apesar de voltadas para um fim comum, muitas vezes as normas aparentam estar em conflito, conflito esse que poderia pôr em cheque o próprio sistema. Daí a necessidade de organização e de criação de métodos que possibilitam a coexistência das normas.

As normas previstas em abstrato pelo Direito muitas vezes já nascem numa realidade diferente da que foi pensada pelo legislador. A sociedade se transforma numa velocidade assustadora e o Direito tem a missão de acompanhar e regular as condutas sem alterar a essência do sistema. Em vista desses problemas trazidos pelos conflitos aparentes das normas e pela constante transformação da sociedade, o sistema precisa desenvolver técnicas para organizar e manter a coexistências das normas, tornando-se indispensável um critério que possibilite a organização deste sistema e a validação de suas normas.

Hans Kelsen (2011, p.247-248) assevera que a ordem jurídica é um sistema de normas jurídicas organizadas em planos diferentes, ou seja, situadas umas ao lado das outras, porém em níveis de escalonamento distintos, como uma espécie de pirâmide, onde as normas situadas em planos inferiores buscam fundamento de validade nas normas localizadas mais acima. As prescrições de cada norma do sistema jurídico são independentes entre si, entretanto possuem um fundamento de validade em comum, a Constituição, que está localizada no plano mais elevado do sistema. A Constituição é a fonte de todo sistema jurídico, ela funciona como gerente que organiza todo o sistema, como um pilar, onde todas as normas, de alguma forma, se debruçam. Mas onde este pilar está fincado? Segundo a Teoria Pura do Direito, a norma maior é pressuposta, baseando-se em uma norma hipotética fundamental.

Como já notamos, a norma que represente o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser *pressuposta*, visto que não pode ser *posta* por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*). Já para ela tivemos de remeter a outro propósito (KELSEN, 2011, p.27).

As normas do sistema jurídico são hierarquicamente organizadas, todas se submetem aos limites impostos pelas regras e princípios constitucionais. Luís

Roberto Barroso (2002, p.93-94) classifica as normas constitucionais em normas constitucionais de organização, as definidoras de direitos e as programáticas.

Antes mesmo de dissecar sobre a classificação das normas, o mestre Luís Roberto Barroso (2002, p. 93-94) adianta que “uma Constituição organiza o exercício do poder político, define os direitos fundamentais dos indivíduos e traça os fins públicos a serem alcançados pelo Estado”. As normas constitucionais de organização são responsáveis pela estruturação do Estado e pela criação e aplicação de normas de conduta; as definidoras de direito fixam os direitos fundamentais; enquanto as normas constitucionais programáticas definem os fins sociais alcançados pela sociedade e estipulam os programas a serem cumpridos pelo governo.

Diante disto, conclui-se que a Constituição é um subsistema, onde se concentram as normas que organizam o Estado, delimitam o norte a ser seguido, regulando condutas e estabelecendo os direitos e deveres. Diferente não é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2010, p.187-188):

Os conceitos até aqui introduzidos permitem ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. E composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

A Administração precisa cumprir com seu papel social estabelecido pelas normas constitucionais, portanto, para isso, precisa de recursos financeiros. Neste sentido, o ordenamento jurídico, ao estabelecer o papel social do Estado, organizou a maneira para captação desses recursos: os tributos. Nesse diapasão, surge a necessidade de formação de um subsistema responsável pela harmonização das normas que regulam a captação de recursos, surgindo assim o subsistema tributário, o Sistema Tributário Nacional.

Ora, se a Constituição Federal brasileira é o subsistema mais importante, é claro que as normas desenvolvidas pelo subsistema tributário devem obediência às normas constitucionais. Sendo a tributação uma invasão ao patrimônio particular do cidadão, o subsistema constitucional tributário dispõe sobre os “poderes” do Estado, mas também sobre as medidas que asseguram as garantias indispensáveis,

responsáveis pela imposição dos limites aos “poderes” do Estado (CARVALHO, 2010, p. 189).

Avançando, Paulo de Barros Carvalho (2010, p.189) afirma que “empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrado”. O subsistema tributário brasileiro deve obediência ao “poder” concedido ao Estado pelo sistema constituinte e aos limites impostos pelas regras e princípios constitucionais tributários.

Na medida em que a Constituição Federal de 1988 concedeu “poder” aos entes federados para tributar no art. 145<sup>1</sup>, estabeleceu restrições mínimas a este “poder” de tributar nos artigos 150<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

<sup>2</sup> 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;

II - instituir 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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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;

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

De proêmio, cabe esclarecer que o termo “poder” não é o mais adequado no sistema tributário brasileiro, pelo simples motivo de o termo “poder” ser inadmitido num Estado Democrático de Direito, onde existe uma Constituição responsável pela limitação deste poder. Nesta linha, Hugo de Brito Machado (2012, p.27) esclarece que:

[...]entende-se por *relação de poder* aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a *relação jurídica* é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas.

De maneira idêntica entende Roque Antônio Carrazza (2012b, p. 565) ao determinar que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontestável, absoluto), mas tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito)”. Naturalmente, conclui-se que a Constituição disciplina sobre a competência para tributar, uma vez acompanhada por regras e princípios que orientam a atuação dos entes federados.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p.267) trabalha a competência tributária como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. Assim, a União, os estados, os municípios e o

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)



Distrito Federal podem utilizar a *prerrogativa* conferida para instituir os tributos, respeitando sempre os limites impostos pelo constituinte. Roque Antonio Carrazza (2012b, p.566) conceitua competência de maneira mais objetiva, afirmando ser “faculdade de editar normas que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”. Deste conceito mais direto, merece destaque a observação do autor no que tange ao fundamento de validade, mantendo a coerência do sistema normativo.

As limitações impostas pela Constituição são estabelecidas por princípios e imunidades. Imunidades são hipóteses de não incidência tributária, ou seja, a Constituição Federal estabelece casos em que não haverá a incidência tributária. Desta forma, nenhum ente terá competência para tributar determinadas situações, como, por exemplo, instituir impostos sobre patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b” da CF). Interessante diferenciar das isenções, sendo estas exclusões dos créditos tributários, a Carta Magna dá competência ao ente federado para que institua o tributo, porém, ao instituir o tributo o ente pode conceder isenção para alguns casos, por exemplo, a União instituiu o imposto de renda pessoa física e concedeu a isenção para os portadores de doenças grave.

As limitações são estabelecidas também através dos princípios constitucionais tributários. Princípios são normas que devem ser respeitadas por todas as outras normas, responsáveis, portanto, pela harmonia do sistema. No caso, o Sistema Tributário Nacional depende dos princípios constitucionais tributários para manter sua organização. Regina Helena Costa (2012, p.53) entende que

os *princípios* constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.

A Constituição estabelece princípios constitucionais tributários, a maioria deles de maneira explícita, a fim de restringir a atuação dos entes federados e manter a ordem no Sistema Tributário Nacional, cite-se o da estrita legalidade; da capacidade contributiva; da vedação de efeitos confiscatórios; da vedação de distinção em razão de procedência ou destino; da segurança jurídica; da irretroatividade da lei; da anterioridade; da indelegabilidade da competência tributária, dentre outros.

Com a concessão dos poderes limitados pelas imunidades e pelos princípios, os entes públicos recebem as competências para assim instituírem os tributos. Paulo de Barros Carvalho (2010, p.51) estabelece seis acepções para o vocábulo “tributo”, merecendo destaque as seguintes: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; e direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo. Essas acepções podem ser relacionadas, buscando-se mais proximidade com um conceito mais completo de tributo como quantia em dinheiro paga pelo sujeito passivo em razão de seu dever jurídico, favorecendo o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo.

O art. 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como sendo “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”. Este conceito é muito criticado pela doutrina, como o faz Luciano Amaro (2010, p.41) ao observar a “*desnecessidade* lógica de dizer que tributo é *toda* prestação que preencha tais ou quais requisitos”. Adiante conceitua tributo como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (AMARO, 2010, p.47).

O art. 5º do CTN divide tributo em “impostos, taxas e contribuições de melhoria”. A Constituição Brasileira, em seu art. 145, anteriormente reproduzido em nota, estabelece que os entes poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, apesar de a Constituição e o CTN disciplinarem nos dispositivos citados apenas esses três tributos, vale lembrar do empréstimo compulsório, disciplinado pelo art. 148<sup>3</sup> da Constituição e das contribuições, disciplinadas pelo art. 149<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

<sup>4</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo

Embora seja indispensável o conhecimento sobre a importância de todos os tributos para a Administração e para os administrados, o presente trabalho se preocupa em voltar a atenção aos impostos, uma vez que o problema trabalhado está inserido em um tipo específico deste tributo.

Ao estudar os impostos, o professor Paulo de Barros Carvalho (2010, p.67-70) aborda sobre a classificação dos tributos quanto a sua vinculação, verificando que a maioria dos tributos que são arrecadados tem um vínculo com determinada atuação do Poder Público, podendo a arrecadação estar vinculada ao exercício de um poder de polícia, onde se verifica uma vinculação direta, ou a realização de uma obra pública que valorize o imóvel do contribuinte, aqui havendo uma vinculação indireta. Concluindo, o imposto tem como hipótese de incidência um fato que independe de qualquer atuação da Administração.

Ora, se o imposto tem como hipótese de incidência um fato que independe de atuação do Estado, qual é o fato gerador do imposto? Como já analisado, o Estado elege alguns fatos que demonstram capacidade contributiva do administrado, ou seja, o contribuinte paga o imposto pelos fatos que, presumidamente, demonstram capacidade contributiva. Neste sentido temos que

a obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica d Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado (MACHADO, 2012, p. 302-303).

Vejamos como explica Luciano Amaro (2010, p. 52):

---

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Destarte, os entes federados recebem a competência da Constituição para instituir o imposto, presumindo a capacidade contributiva do contribuinte. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, por exemplo, incide sobre o fato de a pessoa ter um acréscimo patrimonial; enquanto o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre Propriedade e Territorial Urbano e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores presumem a capacidade contributiva através da propriedade; e o Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Serviços sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação presumem a capacidade contributiva pelo consumo e por aí vai.

Em regra, o Direito se utiliza de um raciocínio lógico para estruturação de suas normas no mundo jurídico, que, consiste em entender que se um determinado fato acontecer aplicar-se-á a consequência predeterminada. O Sistema Tributário Nacional não foge a essa regra, assim sendo, se ocorrer determinado fato, no Direito Tributário chamado de hipótese de incidência, aplica-se uma consequência, que é chamada de mandamento. A hipótese de incidência se subdivide em alguns aspectos que devem ser analisados (critério material, critério temporal, critério espacial e critério pessoal) antes que se aplique o Mandamento, que se divide em critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) e critério subjetivo.

Para melhor visualização, exemplifica-se da seguinte forma: a hipótese de incidência do IPTU instituído pela lei municipal de Salvador, lei n. 7.186/2006 é a propriedade predial e territorial urbana (critério material), em 1º de janeiro de cada ano (critério temporal), no município de Salvador (critério espacial), do proprietário (critério pessoal). Desta forma, se um sujeito foi proprietário de um apartamento em Salvador

no dia 1º de janeiro de 2014 nascerá uma obrigação tributária de pagar o IPTU. A base de cálculo será o valor venal do imóvel, enquanto a alíquota está disciplinada numa tabela progressiva da lei municipal de Salvador. Isso é instituir o imposto, enquanto a Constituição Federal dá competências e a Lei Complementar estabelece normas gerais, outra norma cria o imposto.

## 2.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS DO ICMS

A Constituição Federal de 1988 previu em seu art. 155, II que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as “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”. O constituinte de 88 ampliou a atuação do antigo ICM, incorporando a produção de petróleo e seus derivados, além da energia elétrica e a incidência sobre os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Desta forma, o ICM ganhou o “S” referente aos três serviços incorporados, passando a ter a sigla ICMS. A Lei Complementar n. 87/96, também conhecida como Lei Kandir, estabelece as normas gerais, enquanto os estados e o Distrito Federal ficam responsáveis pelas normas instituidoras, as que efetivamente criam o ICMS.

Como alhures afirmado, os impostos incidem sobre fatos que presumidamente demonstram capacidade contributiva dos administrados, a capacidade contributiva do ICMS, assim como o IPI e o ISSQN, é presumida pelo consumo, ou seja, o fato de a pessoa consumir faz nascer o fato gerador do tributo. Como um mesmo produto, serviços ou mercadoria podem, respectivamente, ser industrializados, prestados e comercializados diversas vezes, surge a necessidade de criação de sistemas que atendam esses diversos fatos geradores. O sistema de tributação dos impostos de consumo se divide em dois grandes grupos, o modelo americano e o modelo europeu.

No modelo americano o imposto sobre o consumo incidirá somente quando a mercadoria passar para o consumidor final, ou seja, tem-se toda a cadeia produtiva, mas somente o estabelecimento que comercializa para o consumidor final recolherá

o imposto. Enquanto o modelo europeu, o chamado de Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, seguido por todos os países da União Europeia, apresenta um imposto único que incide por toda cadeia produtiva até chegar ao consumidor final, sendo considerado apenas o valor agregado ao longo da cadeia, como presume o próprio nome.

Os dois modelos têm seus prós e contras. No modelo americano apenas o estabelecimento que vende para o consumidor final arrecada o tributo, tem-se, portanto, como ponto positivo o fato de a incidência ocorrer apenas uma vez, sendo mais fácil seu procedimento e sua fiscalização. O contra está no fato de o governo correr o risco de ficar sem arrecadação, caso as cadeias produtivas, por algum motivo, demorem de dar seguimento ao ciclo, fazendo com que o percurso até a comercialização da mercadoria para o consumidor final seja visto como longo e tortuoso, prejudicando a arrecadação.

Quanto ao IVA, consoante defendido por NAKAYAMA (2002), diferentemente do que acontece com o modelo americano, o governo arrecada em cada etapa da cadeia produtiva, desde a sua industrialização até a comercialização para o consumidor final. Bem verdade que a arrecadação e fiscalização é mais complexa, vez que devem ser feitas em cada etapa da cadeia. O Brasil utiliza um modelo que se aproxima mais do europeu, tendo sido adotado com a Emenda n. 18/1965, onde, conforme estudo de Aliomar Baleeiro (2013, p.49), extinguiu-se a cumulatividade, que, juntamente com o caráter indireto e real, tornava os impostos de consumo odiosos pelos contribuintes, principalmente pela classe de menor poder econômico.

Entretanto, enquanto a União Europeia se utiliza de um imposto único para todos os setores do consumo, o Brasil separou os impostos de acordo com as atividades econômicas, tendo um imposto para a indústria, outro para o serviço e um distinto para o comércio. Desta forma, enquanto o IVA europeu se mostrava suficiente, o Brasil, ao importar esse modelo, conseguiu agregar um grande problema quando separou os impostos de acordo com as atividades, tendo em vista que é possível vislumbrar a existência de diversas atividades econômicas no mesmo setor, como ocorre nos restaurantes, onde é possível observar tanto prestação de serviço como comercialização de mercadoria, nestes casos fica a dúvida quanto ao imposto a ser cobrado, se ICMS ou ISSQN. Temos, portanto, um Imposto sobre Valor Agregado

Tupiniquim. O Brasil conseguiu importar um excelente modelo tributário de consumo e criar um problema que põe sua credibilidade em risco.

Sempre que o ordenamento jurídico brasileiro importa institutos, soluções ou métodos de outros países, demonstra extrema dificuldade em adaptar o que fora importado para a realidade brasileira. Todavia, quando aparece uma oportunidade de importar um método de tributação que sequer precisaria ser alterado para a realidade nacional, eis que resolve alterar e destruir o que mais de interessante tinha no mecanismo tributário, a tributação única para todos os setores de consumo: industrial; serviços; e comércio.

Esta infeliz alteração no IVA europeu, que originou o IVA tupiniquim, acabou obrigando os operadores do direito a serem bastante cautelosos no tratamento dos diferentes tipos de impostos sobre o consumo, a fim de evitar maiores empecilhos no momento da ocorrência do fato gerador e nascimento da obrigação tributária, tanto para os entes responsáveis pela criação dos impostos, quanto para os contribuintes e os próprios consumidores, que são os contribuintes de fato. A Constituição Federal e a Lei Complementar n. 87/96, por exemplo, tentaram evitar maiores problemas para os contribuintes do ICMS, a primeira estabelecendo a competência e a segunda disciplinando sobre as normas gerais e moldando as características do ICMS de modo que não seja confundido com os outros impostos sobre o consumo.

Sendo plurifásico e indireto, o constituinte determinou que o sistema de abatimentos deve ser respeitado, sob pena de penalizar o consumidor final com a incidência do ICMS sobre os impostos já recolhidos nas operações anteriores. A Constituição Federal, mais especificamente em seu art. 155, §2º, I, dispõe 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 Distrito Federal”. Da mesma maneira disciplina a Lei Kandir. Sobre este princípio constitucional, José Eduardo Soares de Melo (2012, p.292) leciona que

tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente

mais oneroso. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade é responsável pela manutenção de um sistema tributário mais justo, e é exatamente por isso que José Eduardo Soares de Melo (2012, p.295) faz questão de frisar que a cláusula da “não-cumulatividade” é uma diretriz constitucional imperativa, ou seja, trata-se de uma norma cogente, devendo, portanto, ser cumprida por todos os sujeitos da relação. Lembra Roque Antônio Carrazza (2012b, p.403) que

não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de **norma cogente** que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.

Este mecanismo de abatimento é indispensável para a efetivação do já mencionado princípio da “não cumulatividade”, por possibilitar a dedução do imposto já recolhido em operações anteriores (CARRAZZA, 2012a, p.403).

Enquanto isso, Hugo de Brito Machado (2013, p.388) entende que o princípio da não-cumulatividade não é adequado para o Brasil, tendo em vista que a técnica copiada dos franceses como forma de auxiliar a integração da Comunidade Econômica Europeia não foi devidamente adaptada à realidade do ordenamento jurídico brasileiro, onde

o grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País. (MACHADO, 2013, p. 388).

Quanto ao princípio da seletividade no ICMS, a Constituição Federal em seu art. 153, §3º estabelece que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Melo e Paulsen (2012, p. 298) entendem que o ICMS “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, configurando princípio decorrente de valores colhidos pelo constituinte”, ou seja, o que é uma obrigação para o IPI, prevista pelo art. 153, §3º, I<sup>5</sup>, seria uma faculdade

---

<sup>5</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
IV - produtos industrializados;  
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:



para o ICMS, quando o correto seria a implicação da obrigatoriedade também para este imposto, como advoga José Eduardo Soares de Melo (2012, p.362) ao afirmar que

a seletividade deveria excluir a incidência do ICMS relativamente aos gêneros de primeira necessidade (mercadorias componentes da cesta básica compreendendo alimentos, produtos de higiene, material escolar), o que nem sempre é observado, como no caso de fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços de comunicação onerados com a alíquota de 25%.

Além dos aludidos princípios, deve ser levado em consideração o fato de o ICMS ser um imposto que incide sobre o consumo, ou seja, a presunção da capacidade contributiva se dá por meio do próprio consumo. Deste jeito, evidencia-se que o objetivo do ICMS é onerar o consumidor final, pois ele é quem suporta a carga deste tributo, o que leva a concluir que o ICMS é um imposto indireto, como todos os impostos de consumo, sendo assim, quem suporta a carga tributária é o consumidor, ele que é o contribuinte de fato. Os estabelecimentos vão acrescentando o ICMS já recolhido e aumentando o preço da mercadoria ou serviços até o consumidor final adquirir e suportar toda carga tributária.

Não se pode olvidar em tratar da característica nacional do ICMS, devido a sua importância para o presente trabalho. Apesar de ser um imposto de competência dos estados e, claro, do Distrito Federal, a noção do caráter nacional do ICMS é indispensável para avaliar a inteligência do imposto e suas consequências. Daniel Monteiro Peixoto (2009, p.1087-1088), primeiramente, observou que o ICMS é o imposto com maior número de dispositivos constitucionais, sendo, a maior parte deles, de cunho unificador, tendo a função de uniformizar a utilização deste imposto pelos entes federados. Para demonstrar o cunho nacional, sabiamente analisou que “a simples alteração de alíquota por parte de um Estado-membro seria capaz de influenciar, em razão do mecanismo da não-cumulatividade, a arrecadação em outro, acaso não fossem os mecanismos calibradores atualmente previstos (v.g., fixação das alíquotas interestaduais por resolução do Senado Federal)”.

---

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

## 2.3 O ICMS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Como já demonstrado, o ICMS é um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal que pode ser dividido em diversos tipos, com fatos geradores distintos e cada qual com suas especificidades. São eles: o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; e o imposto sobre operações mercantis.

O ICMS sobre as operações mercantis é o mais rentável para os entes federados e, com certeza, o que gera mais polêmica, como a aplicação nas exportações e importação, a discutida substituição tributária progressiva do imposto e a que será abordada pelo presente trabalho.

O ICMS é um imposto predominantemente fiscal, ou seja, o principal objetivo dos estados e do Distrito Federal é arrecadar recursos, claro que isso não impossibilita a utilização do imposto como indução de comportamento. O ICMS sobre operações mercantis, por sua vez, dentre todos os tipos de ICMS, é o economicamente mais importante.

[...]as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais e assim avante. (CARRAZA, 2012a, p.42)

Adiante, aproveita para concluir que “não à toa a União está empenhada em trazer para as suas hostes este ICMS”.

Este ICMS tem como fim a tributação de uma obrigação de dar uma mercadoria, por isso que Carrazza (2012a, p.60) afirma ser “um imposto que incide sobre o *ato jurídico mercantil*”. Desta forma, conclui-se que o fato oponível deste ICMS é a operação jurídica que causa a transmissão da mercadoria, sendo relevante destacar que a transmissão é da titularidade, não bastando a transmissão, de per si, da mercadoria, como afirmado por Carrazza (2012a, p.61):

A matriz constitucional do ICMS determina que ele deve incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias (direitos sobre mercadorias) promovidas espontaneamente e por meio de negócios jurídicos mercantis por produtores, industriais e comerciantes, ou por quem juridicamente lhes faça as vezes.

Hugo de Brito Machado (2013, p.375) entende que “implicam em mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”, sendo irrelevante a natureza jurídica do negócio. Trata-se, portanto, de um imposto plurifásico, onde cada circulação representa um novo fato gerador do tributo. Aduz Roque Antônio Carraza (2012a, p.43) que:

De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos “circulação” e “mercadoria” qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. Vai daí que o ICMS só pode incidir sobre as operações que conduzem mercadorias mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.

Sabe-se que a Constituição, ao outorgar competência e fixar os limites constitucionais, acaba formando uma moldura para cada imposto, que terá suas normas gerais estabelecidas por leis complementares. A Constituição outorgou competência para que cada estado (e o Distrito Federal) instituísse seu ICMS guardando, claro, respeito às normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar n. 87/1996.

O art. 2º, I desta lei determina que o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. Percebe-se que as palavras que mais destacam são “circulação” e “mercadorias”, que merecem análise especial. Repisa-se que a circulação não é física e sim jurídica, ou seja, indispensável a mudança da propriedade da mercadoria. De maneira idêntica conclui Roque Antônio Carrazza (2012a, p.57):

Deveras, só quando há transferência de titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato gerador impositivo do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.

Entretanto, apesar de parecer de uma clareza solar, muito se discutiu sobre a transferência, sendo necessária a manifestação do Superior Tribunal de Justiça para garantir a segurança jurídica dessas relações com seu enunciado de n. 166 “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. De igual maneira se manifestou o Supremo Tribunal Federal, como verifica Hugo de Brito Machado (2013, p.376) “também o STF manifestou-se já no sentido da não incidência do ICMS em transferência entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Neste mesmo espedeque entende José Eduardo Soares de Melo (2012, p.15) ao atestar que “‘circulação’ é passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivalente a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado”. Basta observar que o fato gerador é a circulação das mercadorias e que circulação nada mais é que a passagem da mercadoria de uma pessoa para outra e não de um estabelecimento para o outro, coadunando com o quanto afirmado por Machado (2013, p.376). Concorda, ainda, Roque Antônio Carrazza (2012a, p.62), ao afirmar, incisivamente, que “só ocorre o *fato imponible* o ICMS quando a mercadoria passa de um patrimônio a outro, por força de uma operação jurídica”.

Conclui-se, portanto, que, no que tange a circulação da mercadoria, doutrina e jurisprudência entendem de maneira uníssona, apesar de o Fisco ter entendido de maneira distinta, buscando, inclusive, ampliar sua arrecadação através de cobrança do ICMS das circulações de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

No que tange a mercadoria, importa esclarecer que se trata de objeto de comércio. Assim sendo, a análise de seu objetivo é indispensável para verificar se é uma mercadoria, se um sujeito tem intuito comercial, estamos diante de uma mercadoria, mas se o sujeito tem como objetivo o uso pessoal, não temos mais uma mercadoria. Pode-se concluir que mercadoria

É o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente (MELO; PAULSEN, 2012, p.236).

Percebe-se que Melo e Paulsen (2012, p.236) se preocupam, de maneira coerente, com a finalidade do bem que está no estabelecimento do produtor, sendo esta finalidade indispensável para a configuração da mercadoria.

### **2.3.1 Hipótese de incidência**

A Hipótese de Incidência é tratada por Geraldo Ataliba (2012, p.58) como “descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”. Ao fazer a alusão da H.I. com o espelho do fato, Ataliba, brilhantemente, transmite a ideia de abstração deste instituto, esclarecendo que se trata de mero conceito legal.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p.318) entende que a hipótese é construída pelo legislador, que, ao observar a realidade social, qualifica os dados normativamente como fatos jurídicos, então o que ocorre é a escolha de fatos que serão utilizados como pretextos para a devida atribuição dos seus efeitos. Ainda segundo Paulo de Barros (2010, p.319), o legislador conceitua o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica e estabelece critérios de identificação para o devido reconhecimento de sua ocorrência, encontrando-se como critérios: critério material, critério espacial e critério temporal.

O critério material é aquele que descreve os comportamentos que estabelecem a materialidade do imposto. Para Hugo de Brito Machado (2013, p.138) “a descrição do aspecto material, ou nuclear, do fato gerador da obrigação tributária alberga necessariamente uma expressão econômica, que se presta como elemento essencial para a quantificação do objeto correspondente”. Geraldo Ataliba (2012, p.144) entende que para estruturar a H.I. no aspecto material é indispensável a análise criteriosa dos termos utilizados pelo legislador. Diante, toma como exemplo o ICMS sobre a atividade mercantil e destrincha sua materialidade em:

- a) prática (não por qualquer um); b) por quem exerce atividade mercantil; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial; e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia) (ATALIBA, 2012, p.144).

Desta forma, o critério material do ICMS só estará expresso com a concomitância de todos estes elementos. Depreende Ataliba (2012, p.145) que qualquer conceito que fique fora desses elementos materiais descaracterizará a incidência do ICMS sobre operações mercantis, vez que descompassados com a regra-matriz. Percebe-se, então, a necessidade de se analisar detidamente os conceitos aqui já trabalhados, como mercadoria e transferência, posto que responsáveis pelo molde do ICMS sobre operações mercantis. O critério material está descrito no art. 2º, I da LC 87/1996 e dispõe que a materialidade deste tipo de ICMS está nas “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

O critério espacial, aspecto de maior relevância para objeto deste trabalho, se relaciona com o local onde ocorreu o fato concreto, onde se realizou o fato imponible. Como bem explicado por Geraldo Ataliba (2012, p.104), este elemento é importante porque “a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei”. Isso é a consequência do princípio da territorialidade, que determina que a aplicação de uma lei ordinária se dá somente no território de competência do legislador, ou seja, uma lei municipal só se aplica dentro do território do município, enquanto uma lei estadual tem como limite de vigência o próprio estado, já a lei federal ecoa por todo território nacional.

Nesta mesma linha ensina Luciano Amaro (2010, p.220):

A lei tributária vigora no território do ente político que a edita; o território é o limite espacial da *soberania*, no caso do Estado nacional, e da *autonomia*, no caso dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Assim, a lei federal abrange todo território nacional; a lei dos demais entes políticos aplica-se, por igual, nos respectivos territórios.

Neste rastro, sendo um pouco mais específico com o imposto aqui trabalhado, o professor Ricardo Lobo Torres (2013, p.255) discorre:

Se o fato gerador ocorrer nos territórios de mais de uma pessoa jurídica de direito público, deverão ser invocados os princípios da territorialidade ou do lugar de destino, que já examinamos antes (p. 101). Assim, o ICMS devido nas importações e exportações segue o princípio do país de destino. O ICMS cobrado internamente incide repartidamente, pela diferenciação das alíquotas, no Estado produtor e no consumidor.

Aqui, no critério espacial, reside o maior problema do ICMS, tendo em vista que este imposto é estadual, devendo, portanto, fazer valer a lei de cada ente em seu

território. A Lei n. 87/1996 estabelece como regra em seu art. 11<sup>6</sup> o estabelecimento onde se encontra e é por isso que José Eduardo Soares de Melo (2012, p.25) considera o conceito de estabelecimento como indiscutível, haja vista que a Lei Kandir faz incontáveis referências para efeito de incidência, seguindo o quanto prelecionado pelo art. 155, §2º, IX, alínea “a” da CF/1988<sup>7</sup>.

Adiante, se utilizando da regra estabelecida pelo art. 110 do CTN, onde está disposto que a lei tributária não pode alterar os conceitos, as definições e outros elementos tratados pelo direito privado, Melo (2012, p.26) ensina que “o Código Civil considera estabelecimento todo complexo de bens organizados, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária (art. 1.142), compreendendo elementos materiais e imateriais”.

Este conceito de estabelecimento pode ser utilizado ainda no tratamento do aspecto temporal, posto que a regra para o ICMS sobre operações mercantis é a saída da

---

<sup>6</sup> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

<sup>7</sup>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IX - 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme preceitua o art. 12, I do CTN<sup>8</sup>. Todavia, o elemento principal do critério temporal é a saída:

Assim, elegendo a “saída” (circulação pela via pública, estranha aos limites físicos do estabelecimento do contribuinte) como o momento em que nasce o fato gerador do ICMS, é de todo irrelevante perquirir-se a respeito de situações ocorridas antes de tal evento, ou mesmo sobre circulações internas dentro da própria empresa (ex.: remessa de bens da área fabril para o pátio, ou de um andar para outro, do mesmo prédio) (MELO, 2012, p.22).

Hugo de Brito Machado (2013, p.376-377) ao apresentar a manifestação do STF referente a não incidência do ICMS nos casos de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, considerando que deve haver a transferência jurídica da mercadoria, ou seja, a circulação, conforme alhures analisado, frisa o fato de a mercadoria não ter saído do estabelecimento remetente, não economicamente.

Destaca-se, ainda, a existência do aspecto pessoal, que corresponde aquele sujeito que realiza o fato gerador do tributo, os contribuintes. No ICMS sobre as operações mercantis, segundo José Eduardo Soares de Melo (2012, p.253) é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial as operações de circulação de mercadorias”, seguindo o conceito legal estabelecido pelo art. 4º da Lei n. 87/1996<sup>9</sup>.

Utilizando-se da estrutura da norma para analisar a incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o critério material é a circulação de mercadorias, ainda que a operação se inicie no exterior, preocupando-se com as considerações trabalhadas no que tange essas acepções. Quem realiza o fato é o comerciante, aquele que circula a mercadoria (critério pessoal), considerando realizado o fato gerador no momento da saída do estabelecimento, na origem, salvo nos casos de importação que é no momento do desembaraço aduaneiro (critério temporal). Repisa-se que deve identificar o local onde se realiza o fato gerador,

---

<sup>8</sup> 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;

<sup>9</sup> 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.



posto que este definirá quem é o ente federado competente para realizar a arrecadação e fiscalização. Preenchendo-se todos esses elementos há a subsunção do fato a norma.

### **2.3.2 Base de cálculo e alíquota**

Após devida apreciação da hipótese de incidência, demonstrando a necessidade de preenchimento de todos os critérios (material, espacial, temporal e pessoal) para nascer a obrigação tributária, mister avaliar qual a consequência da subsunção do fato à norma, ou seja, a descrição da obrigação para a realização do fato gerador. Realizado o fato gerador, nasce o mandamento, que nada mais é do que a obrigação de pagar o tributo. Este elemento mandamental é dividido em dois critérios, o quantitativo e o subjetivo, sendo o critério quantitativo subdividido em base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é o valor a ser utilizada no cálculo de um tributo, quando a lei define a base de cálculo de um imposto ela informa o critério a ser utilizado para se chegar à base de cálculo. No caso do ICMS sobre as operações mercantis, o art. 13, I da Lei Kandir dispõe que “na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação”, ou seja, a base de cálculo corresponde ao valor da operação. A doutrina é uníssona quanto a isso. Para chegar até a base de cálculo, Roque Antonio Carrazza (2012a, p.98) conclui que se a hipótese de incidência do tributo é a venda da mercadoria, nada mais evidente em a base de cálculo para alcançar o valor arrecadado ser o valor pelo qual se vendeu esta mercadoria.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p.405) brilhantemente assevera que a alíquota, “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acometimento do fato típico”. Ao afirmar que a congregação da alíquota com a base de cálculo dá a compostura numérica da dívida, o autor transmite a ideia de que a união desses dois elementos deve ter como produto uma

obrigação pecuniária, ou seja, multiplicando-se a valor da base de cálculo pela alíquota o resultado deve ser um montante em dinheiro.

Carrazza (2012a, p.99) faz questão de iniciar seu estudo sobre alíquota repisando que este instituto obedece ao princípio da legalidade estrita, devendo ser fixada por meio de lei. As alíquotas podem ser de dois tipos, *ad valorem*, quando a lei estabelece valores em percentual, como pode ser *ad específica*, aqui a lei estabelece valores em moeda. Evidente que, no caso de a alíquota ser *ad valorem*, o critério da base de cálculo será por valor em moeda e, sendo a alíquota *ad específica*, a base de cálculo será apresentada em unidade de medida. Isto se dá pelo simples fato de que o resultado da multiplicação desses dois elementos deve ser apresentado em valor pecuniário. Neste espeque, Paulo de Barros Carvalho (2010, p.406) leciona que:

As alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex.: \$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária).

Sobre operações relativas à circulação de mercadorias, considerando que a base de cálculo é o valor de venda da mercadoria, a alíquota é representada em percentual, sendo, portanto, *ad valorem*. A CF/88 estabelece alguns limites com relação ao ICMS no art. 155, como, por exemplo, o regramento quanto às alíquotas disciplinado no art. 155, §2º, VII<sup>10</sup>, que dispõe que haverá alíquotas para as circulações de mercadorias dentro do estado e outra para as mercadorias que tem outros estados como destino.

As alíquotas internas – aquelas que têm como referência as mercadorias que circulam dentro dos estados competentes para sua imposição – variam de 17% a 19%, a alíquota da ICMS sobre operações mercantis na Bahia é de 17%. Enquanto as alíquotas interestaduais – aquelas que se referem às mercadorias que tem como

---

<sup>10</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;

destino outros estados – variam de 7% para 12%, a depender dos estados de origem e destino.

Deve-se atentar, ainda, a algumas peculiaridades, como, por exemplo, o poder de o Senado fixar um máximo e um mínimo, como garante o art. 155, §2º, V da CF/88<sup>11</sup>. Todavia, essa limitação ainda não foi imposta diretamente pelo Senado, devendo os estados e o Distrito Federal obedecer apenas o limite constitucional indiretamente imposto pelo art. 155, §2º, VI<sup>12</sup>, que estabelece que as alíquotas internas não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo por deliberação dos estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, onde o legislador constituinte dispôs que cabe a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Essa alínea “g” do art. 155, §2º, XII nada mais é que a autorização ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ a conceder e revogar isenções e benefícios fiscais.

Ao analisar a função do Senado como regulador de alíquotas, Roque Antonio Carrazza (2012a, p.100) assegura que:

É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à união, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira “válvula de escape” do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via do ICMS.

O Senado, ao exercer esta importante função, terá de ser bastante criterioso, observando todos os princípios constitucionais e levar em consideração os

<sup>11</sup>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;

<sup>12</sup> 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;

acontecimentos e evoluções comerciais, a fim de evitar o cometimento de arbitrariedades.

### 2.3.3 Critério subjetivo

De proêmio, importa elucidar que este critério não se confunde com o já apresentado aspecto pessoal, uma vez que aquele se resume ao sujeito que praticou o fato gerador, sendo, portanto, contribuinte do imposto. Neste critério temos os responsáveis tributários, que são aqueles sujeitos que não realizaram o fato gerador, mas estão obrigados, por lei, ao pagamento do tributo.

Sobre este critério o professor Roque Antonio Carrazza (2012a, p.113) esclarece que, não raro, “por razões de expediência administrativa, vêm arrecadados, pelo menos num primeiro momento, dos *responsáveis tributários*, vale dizer de terceiras pessoas juridicamente relacionadas com os *contribuintes*”.

Neste esteio Leandro Paulsen (2012, p.254) reforça que:

A lei poderá atribuir a terceiros a *responsabilidade* pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo; como também a depositário a qualquer título, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

Corroborando com este entendimento, no entendo, de maneira um pouco mais incisiva, Sérgio Gonini Benício (2010, p.113-114) esclarece que:

A eleição de terceira pessoa como responsável pelo recolhimento de tributo calca-se, normalmente, em razões de *praticidade* fiscal. Por vezes – especialmente no âmbito da arrecadação de impostos plurifásicos – a fiscalização e a cobrança de determinados tributos se tornam quase inviáveis, seja por força da pluralidade de contribuintes, seja em virtude da natureza das operações comerciais envolvidas, seja, ainda, devido aos parcos meios materiais e imateriais de que goza a autoridade fazendária competente.

O objetivo da atribuição da responsabilidade tributária é facilitar a fiscalização e a arrecadação, evitando, assim, a sonegação fiscal, principalmente quanto aos impostos plurifásicos, onde a pluralidade de contribuintes implica em árduo trabalho para a Administração Pública. Desta forma, ao invés de arrecadar e fiscalizar o contribuinte, é preferível arrecadar e fiscalizar um terceiro mais acessível, por exemplo, melhor arrecadar e fiscalizar o lojista atacadista do que todos os lojistas varejistas que receberão as mercadorias daquele.

Importa esclarecer que somente a lei estadual poderá estabelecer os responsáveis pelo pagamento do ICMS, de acordo com o art. 6º da LC n. 86/1986<sup>13</sup>. Além deste dispositivo sobre os responsáveis tributários, a Lei Kandir estabelece normas gerais que devem ser seguidas pelos estados na criação das hipóteses de substituição tributária, porém, para este trabalho, dispensa-se maiores digressões.

#### 2.4 O ICMS NAS OPERAÇÕES QUE DESTINAM BENS AO CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO

Nos casos em que a mercadoria se destina a outro estado, indispensável o esclarecimento de algumas situações, quando a mercadoria passa de um estabelecimento para outro estabelecimento comercial não consumidor final localizado em outro estado, está-se diante de mais uma etapa da cadeia produtiva, devendo o estabelecimento de origem arrecadar sua parcela em benefício de seu estado e o estado de destino recolher a diferencial de alíquota (DIFAL) em benefício do seu respectivo estado.

No entanto, quando o estabelecimento comercial de um estado vende sua mercadoria para um consumidor final de outro estado, verifica-se o quanto disciplinado no art. 155, §2º da Constituição Federal<sup>14</sup>. A primeira situação se refere

---

<sup>13</sup> Art. 6º 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

<sup>14</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;

ao estabelecimento que vende sua mercadoria para consumidor final contribuinte do ICMS, neste caso a alínea “a” estabelece que este deve recolher o imposto com a alíquota interestadual em favor do seu estado, contudo, o inciso VIII determina que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente diferencial da alíquota interna e a interestadual (DIFAL). A segunda situação, tratada pela alínea “b”, é a que mais importa para este trabalho, refere-se aos casos em que o estabelecimento vende sua mercadoria para consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, nestes casos o estabelecimento comercial deve recolher o imposto com a alíquota interna em favor do estado onde está localizado.

De maneira breve e simples comenta o mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p.322):

No art. 155, §2º, inciso VII, “a” e “b”, ao contrário da imunidade das operações interestaduais com energia elétrica e combustíveis, o constituinte distinguiu entre consumidores finais noutro estado. Na hipótese deste não ser contribuinte, adotou o princípio do *ICMS na origem*, devendo o imposto pertencer ao estado da origem da operação. Na hipótese de o destinatário ser contribuinte, repartiu entre o estado do destino e o estado da origem da operação a receita do ICMS, cabendo ao estado do destino a diferença entre as suas alíquotas e a *interestadual*. (Grifos do autor)

Acaba simplificando o que o decorrer do tempo e as necessidades dos estados consumidores acabaram por dificultar, tendo em vista a injustiça causada com as transformações do comércio. Em regra, a situação atual da legislação é essa.

### 3 A TRANSFORMAÇÃO DO COMÉRCIO CONVENCIONAL NO BRASIL: O SURGIMENTO, A EXPANSÃO E OS IMPACTOS DO *E-COMMERCE*

Imaginar o período exato que o comércio se iniciou é uma tarefa complicada, contudo, pode-se, tendo em mãos estudos históricos, imaginar o contexto de nascimento do comércio. Embora visassem a subsistência, cada família detinha uma especialidade, uma família dominava o artesanato, outra dominava o setor de confecções, outra a agricultura etc. Ocorre que a necessidade das famílias ultrapassaram suas especialidades, de modo que precisavam de mercadorias ou serviços derivados de habilidades que não detinham (p. ex.: uma família artesã

---

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;

precisava comer, mas não tinha o domínio da agricultura nem da pesca). Foi neste cenário que surgiu o escambo, espécie de troca de mercadorias e/ou serviços, a fim de garantir o sustento das famílias.

As trocas eram realizadas de acordo com as necessidades das pessoas, as mercadorias mais indispensáveis tinham um valor maior do que as mais prescindíveis. Com o tempo não era mais possível verificar qual o grau de indispensabilidade, o que acabou fazendo com que o negócio ganhasse maior complexidade, sendo necessário se criar um instrumento/objeto para servir como parâmetro no momento da transação, nascendo assim a função da moeda. Primeiramente, a função da moeda era exercida pelo sal, gado e trigo, mas, devido às dificuldades com o manuseio, divisão, transporte etc., surgiu a necessidade de rever a utilização desses instrumentos. Com isso, passou-se a utilizar metais e, depois, a moeda metálica.

Do nascimento do comércio, perpassando pelo surgimento da moeda, até os dias de hoje, sofreu grande alteração, sendo essas mudanças imprescindíveis à evolução. O comércio passou a apresentar características cada vez mais complexas, ampliando os fatores e as variantes que nele interferem, como bem ensina mestre em história Rainer Sousa:

Progressivamente, vemos que o desenvolvimento do comércio estipulou uma valoração não limitada ao custo natural da mercadoria. Transporte, impostos, salários e outros gastos foram incorporados paulatinamente ao processo de fabricação de tais riquezas. Foi dessa forma que a atividade comercial passou a ganhar ainda mais complexidade entre seus envolvidos. No mundo atual, vemos que a compreensão das atividades comerciais abarca um universo cada vez maior de fatores e variantes.

O planeta está em intensa transformação, todos os setores estão sofrendo mudanças e buscando acompanhá-las, com o fito de se adaptar e seguir com as novas realidades. Antigamente, o processo de transformação durava tempo suficiente para a adaptação à nova realidade, todavia, com o surgimento da *internet*, que se expandiu para os países fora dos limites norte-americanos nos anos 90, o processo de transformação foi reduzido ao instantâneo, o surgimento de algo novo ontem já é a tendência de hoje, podendo durar ou já ser ultrapassado no amanhã.

Com o comércio não poderia ser diferente. As grandes empresas perceberam que a *internet* passou a ser o instrumento mais importante de comunicação de massa,

onde as informações estão disponíveis com apenas um clique. Diante disto, por que não começar a comercializar pela internet?

Aparentemente não há nenhum problema nessa evolução do comércio, uma vez que representa uma evolução menos significativa do que muitas já vencidas ao longo da vida do comércio (p. ex.: surgimento da moeda), no entanto, quando um sistema não está preparado para organização das novidades, qualquer modificação, mesmo que para sua evolução, pode se tornar um bicho de sete cabeças. Foi o que aconteceu com o surgimento do *e-commerce*, modalidade de comércio, de forma não presencial, por meio da *internet*, *telemarketing* e *showroom*.

Ninguém esperava um sistema de redes tão desenvolvido como a *internet*, assim, todos os setores sofreram com o impacto desta inovação, a ciência, a economia, a política, o direito etc.

### 3.1 OS IMPACTOS DA *INTERNET* NO DIREITO

A *internet* veio facilitar a vida das pessoas, tornar algo burocrático em eficaz. No direito foi possível verificar uma maior participação e acessibilidade de seus usuários, tanto operadores como pesquisadores. Todavia, o maior impacto do direito se deu com as transformações sociais. O direito ora serve como modificador das relações sociais ora como regulador das relações sociais, considerando que as transformações sociais, em regra, se dão de maneira mais célere do que as transformações jurídicas, pode-se dizer que o elemento regulador é mais presente no direito. A maioria das vezes, o direito é o último a acompanhar as transformações sociais e por isso o filósofo Condorcet pregava que “o direito é o último vagão do comboio das transformações sociais”.

Com a globalização, incentivos do governo e outros fatores, com apenas dez anos do surgimento da *internet*, seu acesso se tornou ainda mais fácil, iniciando o processo de inclusão digital, uma verdadeira revolução, foi como tratou a Istoé Dinheiro em sua edição n. 773, escrita por Nelson Cilo ao constatar que “em apenas 15 anos, a rede se transformou de uma invenção tecnológica pouco explorada em uma ferramenta indispensável no dia a dia da sociedade”. E é aí que o direito exerce



de maneira mais incisiva o seu papel regulador, como preleciona Machado Neto (2008, p.160), que acredita que “o ponto da dinâmica cultural onde o direito exerce um papel preponderante, ou ao menos de singular importância, é no processo revolucionário”.

O direito não estava preparado para os efeitos que surgiram com o advento da *internet*. À medida que a cultura e as relações sociais se transformavam, o direito se tornou imprescindível na regulação dessas relações, tendo de se modernizar e acompanhar a velocidade das mudanças e assim fazia, com as alterações legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias, além de se utilizarem cada vez mais dos meios não tradicionais de solução de conflitos. E assim o direito foi se adequando em meio ao nascimento e crescimento da *internet*, bem verdade que, muitas vezes, se utilizando de verdadeiros “armengues” jurídicos em busca do melhor resultado.

Foram muitos os impactos dessa revolução no direito, um dos impactos mais significantes se deu no Direito Tributário, quando a atividade comercial, buscando o novo nicho comercial através da *internet*, criou o *e-commerce*, onde os consumidores poderiam adquirir mercadorias em lojas virtuais, sem sair de suas casas. O problema é que o impacto jurídico neste setor foi negativo, tendo em vista que o fato de estudos realizados pela WebShoppers, empresa especializada em comércio eletrônico E-bit, constatou que o comércio eletrônico cresceu 24% no primeiro semestre de 2013, em constante crescimento desde 2010, e chegou a 12,74 bilhões de faturamento cumulado com o fato de o ICMS, imposto que incide nesta situação, ser o mais rentável para os estados, acaba desembocando no maior problema do Direito Tributário Brasileiro, a Guerra Fiscal.

### 3.2 AS INTERFERÊNCIAS NAS ARRECADAÇÕES DOS ENTES FEDERADOS

Os comerciantes estavam indo de bem a melhor. Alguns chegaram a pensar que o comércio eletrônico não daria muito certo, pois não contaria com a presença das mulheres, imaginando que as consumidoras gostam de ir até a loja, experimentar as mercadorias e sair das lojas com as sacolas, como se todo este processo fosse o responsável pela felicidade proporcionada pelo consumo. Mas estes não se atentaram que melhor do que a felicidade alcançada com o processo de compra

tradicional é a sensação de estar sendo presenteada ao ver a mercadoria adquirida virtualmente chegando às mãos das consumidoras. O resultado disso foi a representação feminina de 55% na nova modalidade de consumo, conforme pesquisa da WebShoppers. O *e-commerce* fez sucesso até entre os consumidores que não eram vistos como alvo.

Em meio ao *boom* do *e-commerce* as empresas fornecedoras vislumbraram como estratégia em busca de maior arrecadação apostar na inovação e assim o número de lojas virtuais explodiu e, em igual proporção, se deu o crescimento dos consumidores virtuais. A propaganda através da *internet* tem maior alcance e chega mais rápido e com maior força aos consumidores, a aquisição é mais fácil e, por fim, os preços são mais atrativos pelo simples fato destes contribuintes terem a oportunidade de adquirir o produto numa cadeia produtiva anterior a de costume, além de os custos da comercialização serem menores do que no comércio presencial.

O comércio eletrônico possibilita o aumento de concorrência, posto que antes de seu surgimento os estabelecimentos concorriam apenas entre aqueles localizados na sua região, passando a concorrer com estabelecimentos mais distantes, inclusive com os localizados em outros estados.

Mister destacar o fato de os estados que abrigam a maior parte dos consumidores serem os localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, enquanto a maior parte dos estabelecimentos comerciais que distribuem suas mercadorias para outros estados estão localizados em maior número nas regiões Sul e Sudeste. Neste sentido, é possível visualizar os estados na região Norte, Nordeste e Centro-Oeste como os “estados consumidores” e os estados da região Sul e Sudeste como os “estados produtores”. Título este que será utilizado ao longo do trabalho com objetivo único de identificar mais facilmente os sujeitos destas operações.

A Constituição da República atribuiu a competência do ICMS no que se refere às operações interestaduais em seu art. art. 155, §2º, inciso VII, “a” e “b” e inciso VIII. A regra é que nas operações interestaduais em que o destinatário é consumidor final contribuinte do imposto, será aplicada a alíquota interestadual (art. 155, §2º, VII, “a”, CF/88), ficando o imposto no estado de origem pela alíquota interestadual. Todavia, o estado destinatário terá direito à diferença entre sua alíquota interna e a

interestadual (art. 155, §2º, VIII, CF/88). Quando o consumidor final da comercialização interestadual não é contribuinte do imposto, será aplicada a alíquota interna do estado de origem, ficando este com toda a tributação (art. 155, §2º, VII, “b”, CF/88). Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (2011, p.7) conclui que “quando a mercadoria é vendida para um adquirente não contribuinte, toda a arrecadação do ICMS é devida ao Estado de origem (alíquota interna) e este é o cerne da controvérsia”.

Assim, conforme demonstrado e, posteriormente, concluído por Ana Clarissa, o dispositivo que vai interferir na arrecadação dos entes com o nascimento e expansão do *e-commerce* é o art. 155, §2º, inciso VII, alínea “b” da CF/88. Embora a Constituição tenha buscado a equidade, onde nos casos em que o consumidor final é contribuinte do ICMS, garantindo ao estado consumidor a diferença de alíquota e que sempre haverá essa diferença (art. 155, §2º, inciso VI<sup>15</sup>) e nos casos em que o consumidor final localizado em outro estado não é contribuinte do ICMS, não contribuindo para a cadeia produtiva, o imposto é deixado todo em favor dos estados produtores.

Ricardo Zeef Berezin (2013) faz questão de expor a seguinte estatística:

Numa suposta balança comercial entre São Paulo e Bahia, por exemplo, entre janeiro e maio de 2011, os paulistas teriam um superávit de R\$ 242 milhões no comércio interestadual de produtos pela internet. A Bahia, por outro lado, teria déficit de R\$ 68,1 milhões. Isso não seria necessariamente um problema caso o governo baiano conseguisse lucrar por ser relevante como destino, apesar de não ter preponderância como estado de origem, o que não é o caso. Entre 2007 e 2011, o comércio eletrônico no Brasil praticamente triplicou, movimentando de R\$ 3,6 bilhões para R\$ 18,7 bilhões. Isso explica a atenção dada ao tema. Embora esse crescimento venha desacelerando, continua acima dos 20% ao ano.

Em 05 de outubro de 1988, o constituinte originário, ao estabelecer esta vantagem aos estados produtores, não tinha condição de prever a expansão da *internet*, tampouco o surgimento e o sucesso do *e-commerce*, que ampliou sobremaneira as

---

<sup>15</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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;

vantagens dos estados produtores, pelo fato de ter aumentado as operações interestaduais realizadas pelos consumidores finais não contribuintes do imposto.

### 3.3 A POSTURA ADOTADA PELOS ENTES FEDERADOS FRENTE À TRANSFORMAÇÃO DO COMÉRCIO CONVENCIONAL NO BRASIL

Os estados produtores se beneficiaram bastante com os investimentos de seus estabelecimentos. Estes estavam pensando em se utilizar do surgimento e expansão *do e-commerce* para manter seus clientes internos e atrair novos clientes, aqueles que estavam em outras unidades da Federação, tendo em vista que a *internet* foi responsável pela construção de “pontes” e conseqüente aproximação dos estados. Com o *e-commerce*, os consumidores poderiam adquirir produtos de outros estados sem sequer sair de casa e isso interessou a todos, pois tinham o poder de adquirir um produto em locais mais privilegiados da cadeia produtiva, o que acaba barateando a mercadoria.

A evolução da *internet*, a expansão do *e-commerce* com os investimentos dos estabelecimentos e a própria Carta Magna, que estabelece a divisão pela “diferença de alíquota” entre os estados quando o consumidor final for contribuinte do ICMS e garante a manutenção da totalidade do ICMS no estado de origem quando o consumidor final não for contribuinte do imposto, fizeram os estados produtores ainda mais ricos. Isso se deu por eles terem mantido suas arrecadações nas comercializações com os consumidores finais contribuintes do imposto, mas vem ganhando a arrecadação dos estados onde estão localizados os consumidores finais não contribuintes do imposto que adquirem mercadoria de maneira não presencial. Enquanto isso, os estados onde se concentram a maior parte dos consumidores finais não contribuintes do ICMS perdiam arrecadação quando seus domiciliares adquiriam mercadorias em outras unidades federadas.

Neste panorama, a equidade pretendida pela CF/88 não mais era possível, uma vez que os administrados dos estados consumidores passaram a adquirir mercadorias dos estados produtores sem sequer sair do seu estado de domicílio. Antes, quando da promulgação da Constituição Cidadã, a regra era o consumidor final não contribuinte do ICMS adquirir mercadoria em estabelecimento localizado em outro

estado apenas em suas próprias lojas físicas, o que justifica a manutenção do ICMS neste estado. Após o surgimento do comércio não presencial, o consumidor final não contribuinte adquire a mercadoria de sua residência, no estado da Bahia, por exemplo, e o ICMS é recolhido no endereço da matriz da loja, que pode ser em São Paulo, por exemplo. São Paulo não contribuiu com nada, a operação sequer foi realizada lá, mas, mesmo assim, recolheu o imposto em sua totalidade.

Para deixar a situação ainda mais injusta, os estabelecimentos localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste instalaram máquinas (totems) em suas lojas que serviam como lojas virtuais para o cliente realizar pedidos de mercadorias que a loja física não tinha no estoque. Assim, quando João utilizava o totem da Lojas Americanas localizada na Bahia para comprar uma TV para sua casa acabava ajudando o estado do Rio de Janeiro a angariar o ICMS em sua totalidade, mas a loja física, o emprego gerado, outros encargos etc. são todos do estado da Bahia.

Em meio a este cenário, os estados onde se concentravam os estabelecimentos produtores das mercadorias que eram comercializadas por meio do *e-commerce* para outros estados estavam em uma zona de conforto, enriquecendo com a evolução do comércio. Por outro lado, os estados onde se concentravam os consumidores finais das mercadorias de outros estados buscavam resgatar parte das arrecadações perdidas, como, por exemplo, a Bahia, que, conforme analisa Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo (2011, p. 8), foi um dos estados pioneiros a tomar medida unilateral para resgatar parte de sua receita, determinando, por meio do Decreto Estadual n. 12.534, de 23 de dezembro de 2010, o recolhimento do ICMS por antecipação, de igual modo fez o Piauí, através da Lei 6.041, de 30 de dezembro de 2010. Outros entes, interessados em buscar seus créditos, também seguiram este caminho e muitos empresários impetraram Mandado de Segurança contra essas ações.

Ilustrativamente, temos uma espécie de cabo de guerra, onde, como bem afirma Adonilson Franco (2011) em seu artigo, “não há santos nessa história! Exatamente por isso cunhou-se a expressão ‘guerra tributária’. E, aí, vale o dito popular: ‘guerra é guerra!’ Vale tudo!”.

#### **4 O PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011**

Em meio ao cabo de guerra, os estados e o Distrito Federal se reúnem no Conselho Nacional de Política Fazendária, em clima pouco amistoso, buscando solucionar a situação. Os estados consumidores pretendiam a divisão do quanto arrecadado com o ICMS na comercialização interestadual em que os adquirentes são consumidores finais não contribuintes do imposto. O resultado dessa reunião foi a assinatura do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 (ANEXO A), que serviu como resposta dos estados onde estão concentrados a maior parte dos consumidores finais diante do crescente uso do comércio eletrônico como meio de aquisição de mercadorias.

Os estados que assinaram o Protocolo foram: Acre; Alagoas; Amapá; Bahia; Ceará; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso; Mato Grosso do Sul; Pará; Paraíba; Pernambuco; Piauí; Rio Grande do Norte; Rondônia; Roraima; Sergipe e Tocantins, além do Distrito Federal. Minas Gerais, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo não concordaram com o acordo. Destaca-se que o Espírito Santo renunciou ao quanto estabelecido pelo Protocolo, através do Decreto n. 2.997-R/2012 e pelo Despacho CONFAZ n. 74/2012, com efeito a partir de 20 de abril de 2012.

##### **4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CONVÊNIOS E PROTOCOLOS DO CONFAZ**

O CONFAZ tem o objetivo de realizar reuniões para tratar sobre assuntos controversos e/ou que podem causar (ou já causaram) desordem no sistema. Um dos objetivos dessas reuniões é o de buscar a assinatura de convênios, que servem como pressupostos para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Esses convênios são assinados em reuniões com os representantes de todos os estados e do Distrito Federal. Afirma Roque Antonio Carrazza (2012a, p.580) que, embora os convênios não sejam leis, integram a

legislação tributária, conforme pode ser verificado através dos arts. 96<sup>16</sup> e 100, IV<sup>17</sup> do CTN.

Carmem Grasielle da Silva (2011, p.126-127) esclarece que cabe a Lei Complementar determinar a forma como os incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Neste espeque também entende Hugo de Brito Machado (2013, p.390-391), ao salientar que os convênios, conforme prevê a Constituição da República, devem regular as questões referentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, criticando a Constituição anterior, que estabelecia que os convênios eram responsáveis pela concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, contrariando a reserva legal.

Como bem explica Roque Antônio Carrazza (2012a, p.580), o convênio, sozinho, não é lei, mas sim parte de um processo legislativo que, somente após o decreto legislativo que ratifica o convênio, terá força de lei. Roque Antonio Carrazza (2012a, p.580) ensina que o

convênio não é lei em sentido estrito, nem o CONFAZ órgão legislativo. Os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, “legislar” a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde têm assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá.

A Lei Complementar que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias é a Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Quanto à concessão de benefícios, importante para este trabalho, a LC previu o quórum de unanimidade em seu art. 2º, §2º<sup>18</sup> para sua aprovação. Assim sendo, somente será concedido isenção,

<sup>16</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>17</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

<sup>18</sup> Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

incentivos e benefícios fiscais quando houver ratificação por todos os estados e pelo Distrito Federal.

Com diria o pensador Nelson Rodrigues “toda unanimidade é burra”. Com relação ao quórum dos convênios do CONFAZ, além de burra a unanimidade é contraditória, visto que, não obstante o objetivo do Conselho seja garantir a harmonização tributária entre os estados e o Distrito Federal, acompanhando as transformações sociais que refletem no comércio, pautando-se na segurança jurídica, seu quórum acaba engessando sua função, sendo, ao contrário do que se pretende, um óbice à harmonização. Mas regra é regra.

Os protocolos são acordos firmados entre dois ou mais estados ou com o Distrito Federal, que, estabelecendo algumas diretrizes, visam padronização de procedimentos. Percebe-se que não há necessidade de unanimidade, vez que é possível o pacto entre dois estados, todavia, as diretrizes e padronizações estabelecidas entre os estados pactuantes não podem ser projetadas para estados estranhos a relação.

Conclui-se, portanto, que, enquanto o convênio tem por objeto a isenção, incentivo ou benefício fiscal, o protocolo tem a função de atribuir diretrizes e enquanto o convênio depende de unanimidade, o protocolo pode ser assinado a partir de dois entes (sendo aplicável somente entre eles). Diante disto, é notório que o convênio tem um alcance maior do que o protocolo.

#### 4.2 A ORIGEM DO PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011

Os estados situados nas regiões Sul e Sudeste sempre foram maiores produtores e distribuidores de mercadorias para as demais regiões. Após o surgimento e crescimento da nova possibilidade de mercado, as regiões produtoras vislumbraram uma chance de ampliar ainda mais o domínio e a arrecadação com este setor do mercado.

---

a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.



O Sistema Tributário Nacional, em manutenção do Pacto Federativo, deve preservar o equilíbrio dos entes federados. No que concerne ao Direito Tributário, mais especificamente quanto ao ICMS, importa observar que enquanto alguns estados brasileiros apresentam grande potencial em recolhimento do imposto, outros não têm a mesma facilidade. Isso se dá, dentre outros fatores, ao fato de o imposto, na teoria, tributar o consumo, mas, na prática, tributar a produção. O pesquisador da FGV Isaías Coelho (2011, p.153) assevera que “no atual contexto, o sistema tributário atrapalha a competitividade e trava o investimento e a produção. O problema maior se localiza no ICMS, que tributa a produção enquanto deveria tributar o consumo”.

A Carta Magna, mais precisamente em seu art. 151, I<sup>19</sup>, promove o princípio da uniformidade geográfica, que tem por objetivo instituir tributo de maneira uniforme, sem implicar em distinção ou preferência entre os entes federados. Ocorre que, no que tange ao ICMS, o fato de o imposto, dentre outros fatos gerados, incidir sobre o comércio, que é a circulação de mercadoria, considerando que as regiões Sul e Sudeste possuem maior força nesta atividade, torna praticamente impossível uma uniformidade quanto à arrecadação, todavia, as regras concernentes ao imposto servem igualmente entre as unidades federadas.

Entretanto, como alhures analisado, não se pode olvidar que a Constituição da República é rígida, o que dificulta o processo de modificação. Desta forma, quando o país sofre uma transformação, o que é natural, a Constituição acaba ficando ultrapassada. A consequência natural disso acaba sendo a quebra do princípio da uniformidade. Foi o que aconteceu com a crescente mudança no comércio convencional e advento do comércio na modalidade remota, onde a aplicação do art. 151, §2º, VII, “b” da CF/88 passou a beneficiar sobremaneira os estados produtores, aqueles situados nas regiões Sul e Sudeste, instalando-se a desigualdade entre os entes, descartando a equidade, considerada visualizada à época de sua promulgação.

---

<sup>19</sup> 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;

Ao tratar o princípio da uniformidade geográfica, Eduardo Moraes de Sabbag (2005, p.41) expõe que se refere à necessidade de o imposto exercer a mesma função em todo território nacional e, com relação aos impostos federais, apresentarem a mesma alíquota. Em observação acrescentada após explanação, o autor destaca que “a atenuação existe para os incentivos fiscais, que são destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país (Art. 155, I, *in fine*, c/c art. 43, §2º, III, ambos da CF/88)”. Interessante perceber que a Constituição se preocupou em promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões distintas, devendo, portanto, serem atingidas pelo imposto de maneira distinta, isonomicamente.

Ricardo Lobo Torres (2013, p.102-215) prefere estabelecer como gênero o princípio da equidade e, a partir dele, discriminar os que a ele se vinculam, que são os princípios da equidade financeira, equidade entre regiões, equidade vertical no federalismo e equidade entre gerações. Para o tema em questão, somente o princípio da equidade entre regiões importa, sobre ele Torres (2013, p.103-104) dispõe que

compete ao orçamento e à legislação tributária garantir e promover a equidade entre regiões da País. É princípio de suma relevância no constitucionalismo hodierno. Aparece explicitamente no art. 165, §7º<sup>20</sup>, que reza os orçamentos fiscal e das estatais, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. Mas se concretiza também em outros dispositivos da CF 88, como o art. 23, parágrafo único<sup>21</sup>, que se refere à lei complementar para fixar normas para cooperação entre União os Estados, o Distrito Federal e Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar, em âmbito nacional; o art. 151, I<sup>22</sup>, que exclui da proibição de discrimine a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as

---

<sup>20</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

<sup>21</sup> Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

<sup>22</sup> 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;

diferentes regiões do País; o art. 163, VII<sup>23</sup>, que recomenda a compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas voltadas ao desenvolvimento regional; o art. 170, item VII, que coloca entre os princípios gerais da atividade econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

Ao fim, Ricardo Lobo Torres (2013, p.104) conclui que tributos, incentivos e participações na arrecadação e investimentos devem seguir o princípio da equidade e, conforme consenso, o princípio da isonomia, onde devem ser tratados os diferentes de maneira desigual, a fim de garantir a manutenção do equilíbrio, desta forma, justificar-se-á a concessão de maiores incentivos e/ou benefícios para as regiões menos favorecidas, como, por exemplo, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste com relação ao comércio. De maneira idêntica entende Regina Helena Costa (2012, p.94-97), quando foca no art. 151, I, CF/88, ensinando que a norma reforça a ideia da isonomia, que está intimamente ligada à Federação.

Neste espeque, Hugo de Brito Machado (2014), seguindo, inclusive, didática semelhante à utilizada por Ricardo Lobo Torres, alhures demonstrada, saliente que

a Constituição Federal preconiza com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, em pelo menos quatro dispositivos. No art. 3º, inciso IV, afirma ser essa redução um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. No art. 151, inciso I, diz ser vedado à União 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, entretanto, acrescenta ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. No art. 165, § 7º, diz que os orçamentos fiscal da União e de investimentos das empresas das quais direta ou indiretamente tem participação majoritária, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais segundo critério populacional. E no art. 170, inciso VII, coloca entre os princípios a serem observados na ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

Neste contexto, com foco no equilíbrio e respeito ao princípio da equidade, percebendo que estariam perdendo arrecadação para os estados produtores, tendo em vista o substancial crescimento do *e-commerce*, os estados consumidores concluíram pela necessidade de adaptações do Sistema Tributário Nacional a fim de acompanhar as alterações do comércio. Desta forma, muitos estados que abrigam

---

<sup>23</sup> Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

[...]

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

os consumidores finais, prejudicados com a transformação do comércio, resolveram modificar suas legislações estaduais:

Alarmados com o incremento das receitas tributárias oriundas das operações do comércio virtual, os Estados da Federação prejudicados passaram a se mobilizar para abocanhar parte dessa receita, o que culminou na alteração da legislação estadual de diversos deles, instituindo a referida cobrança (ARAUJO, 2011, p. 7).

Adiante, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (2011, p.8) observa que um dos estados pioneiros foi a Bahia, que estabeleceu o recolhimento do ICMS por antecipação nas operações de venda de maneira remota para consumidores finais do seu estado. Determinando, então, que o estado que vender mercadoria para consumidor final da Bahia deveria recolher o ICMS do estado onde se localiza o estabelecimento, mas deveria recolher também o ICMS do estado onde está o consumidor final não contribuinte do ICMS. Determinação dada através do Decreto Estadual n. 12.534/2010, que acrescentou o art. 352-B ao Regulamento do ICMS, *in verbis*:

Art. 352-B - Nas aquisições via internet ou por serviço de telemarketing efetuadas neste Estado por pessoa jurídica não inscrita no CAD-ICMS ou por pessoa física, quando a remessa partir de outra unidade da Federação, o remetente deverá recolher, antes da entrada no território deste Estado, ICMS devido por antecipação tributária, aplicando a alíquota prevista nas operações internas e admitindo-se como crédito fiscal sobre o valor da operação uma das seguintes alíquotas:

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

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

§ 1º - Para recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia, nos termos deste artigo, será utilizada a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), que deverá acompanhar o trânsito, caso o remetente não possua inscrição de contribuinte neste Estado.

§ 2º - Quando o remetente ou o transportador não recolher o imposto, o destinatário da mercadoria ou bem, a seu critério, poderá assumir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, cujo pagamento será feito através de DAE.

Em seguida, diversos estados passaram a instituir a cobrança deste imposto através da substituição tributária, que, neste caso, não passa de uma anomalia jurídica, tendo em vista que na substituição tributária a figura do substituído é indispensável, ou seja, aquele contribuinte que seria obrigado a recolher o tributo, mas no presente caso o sujeito substituído é o consumidor final que sequer é contribuinte do ICMS. O que impossibilita sua configuração como substituído e, por conseguinte, a existência dessa relação de substituição. Os entes federados começaram a criar os substitutos.

Essas providências tomadas pelos estados consumidores tiveram uma consequência lógica, os estabelecimentos localizados nos estados das regiões Sul e Sudeste que comercializassem produtos por meio remoto e não recolhessem o imposto devido ao estado destinatário teriam suas mercadorias apreendidas, tendo em vista que os atos determinavam que o recolhimento deveria ser realizado antecipadamente, antes da entrada no território do estado destinatário. Assim, os estabelecimentos atuantes no *e-commerce*, em resposta, impetraram mandados de segurança.

Diante desta situação de insegurança por parte das empresas que atuam no comércio virtual e do conflito entre os estados em busca da arrecadação dessas receitas, algo precisava ser feito. Foi exatamente neste contexto de disputa entre o pedaço de arrecadação, que os representantes de todos os estados e do Distrito Federal se reuniram em sessão do dia 1º de abril de 2011 no Rio de Janeiro, para tentar resolver a situação do *e-commerce*, mas, conforme previsto, não conseguiram chegar a um consenso. Enquanto os estados que estavam sendo prejudicados com a expansão do comércio eletrônico queriam a assinatura do convênio para conseguir a divisão da arrecadação do ICMS, buscando retomar a intenção da CF/88 em manter a equidade e isonomia, os estados onde estão localizadas as empresas que fornecem as mercadorias para os consumidores residentes em outros estados não aceitaram as condições, entendendo que iria de encontro ao dispositivo constitucional.

Ao fim, por não se ter a unanimidade prevista para a assinatura do convênio, o resultado deste encontro foi o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, onde os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como o Espírito Santo, acordaram, conforme cláusula primeira do Protocolo, em

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 adquira mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Enquanto isso, estados como São Paulo, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul não concordaram com o pacto firmado. Um ano depois, aos 20 de abril de 2013, o estado o Espírito Santo renunciou ao quanto

estabelecido pelo Protocolo, através do Decreto n. 2.997-R/2012 e pelo Despacho CONFAZ n. 74/2012.

#### **4.2.1 Os considerandos do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011**

Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21 trabalha com alguns “considerandos”<sup>24</sup>, que, em síntese, busca justificar a celebração do Protocolo com a transformação do comércio tradicional, uma vez que a utilização do meio remoto, especialmente por meio da *internet, telemarketing e showroom*, acabou modificando a alteração da realidade vivenciada no período de promulgação da Constituição Federal de 1988. Deste modo, os “considerandos” acabam demonstrando o cenário que levou os estados onde estão concentrados a maior parte dos consumidores finais não contribuintes do ICMS a assinarem este pacto, buscando, a um só tempo, a recuperação de sua arrecadação.

O ICMS é o imposto que mais arrecada no país e isso, com certeza, acaba despertando o interesse dos entes federados. Nada mais atrativo do que fazer com que a arrecadação desse imposto aumente cada vez mais, pensando nisso os estados buscam de todas as formas ampliar o alcance do fato gerador do imposto em seu território e fiscalizar com maior rigidez para que as omissões não prejudiquem sua arrecadação.

---

<sup>24</sup> 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 repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte

Acontece que o surgimento de um novo modelo de comércio acabou desviando a arrecadação para estados que possuem uma característica de produção, os estados das regiões Sul e Sudeste. Deste modo, o prejuízo para os estados consumidores com a transformação do comércio e o surgimento do *e-commerce* foi evidente. Por outro lado, a resposta dos estados prejudicados, com alterações legislativas e com a assinatura do Protocolo ICMS/CONFAZ N. 21/2011, acabou inflamando a Guerra Fiscal já instalada e, de certa forma, violando uma série de normas do Sistema Tributário Nacional.

#### **4.2.2 As cláusulas do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011**

O Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21 dispõe de sete cláusulas que disciplinam a forma como se dá a arrecadação, no que tange as alíquotas a serem utilizadas, ao ente beneficiário etc.

A cláusula primeira trata do objeto do Protocolo, devendo as unidades federadas signatárias do protocolo exigir o ICMS em favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, referente à operação interestadual pela via remota (não presencial), em sendo o consumidor final não contribuinte do imposto. Em seu parágrafo único, o Protocolo expande sua aplicação quando as operações são procedentes de entes não signatários.

A cláusula segunda cuida do responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nessas operações, sendo o estabelecimento remetente (substituto tributário) que deverá fazê-lo em favor ao ente federado de destino. Já a cláusula terceira define as alíquotas aplicadas, devendo ser recolhido em favor da unidade federada de origem sob a alíquota interestadual e em favor da unidade federada de destino a diferença de alíquota (DIFAL), diferença entre a alíquota interna destes entes e a alíquota aplicada na origem, que pode ser de 7%, quando as mercadorias oriundas das Regiões Sul e Sudeste ou 12%, quando as mercadorias advierem das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Espírito Santo.

A cláusula quarta estabelece a forma de recolhimento do imposto, que deverá ser efetuado antes da saída da mercadoria através de Documento de Arrecadação

Estadual – DAE ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE. Poderá, ainda, ser efetuado até o dia nove de cada mês, quando o remetente for credenciado na unidade federada de destino, mas não há aplicação prática, visto que nenhum dos entes federados reconhece o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011. O parágrafo único serve como ás na manga dos entes federados a que são destinadas as mercadorias comercializadas remotamente:

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.

**[GRIFOS ADITADOS]**

O parágrafo único está autorizando que os estados onde estão localizados os consumidores finais não contribuintes do ICMS que adquirem mercadorias pela via remota exijam o pagamento do ICMS no momento de ingresso em seu território. Devendo impor o pagamento nos termos da cláusula terceira, considerando a DIFAL.

As demais cláusulas não têm impactos relevantes na retenção ou recolhimento do imposto.

Maurício Barros (2011, p.95) resumiu afirmando que

o Protocolo determina que o ICMS devido nas operações com consumidores finais situados em outras unidades da Federação, antes devidos integralmente ao Estado de origem das mercadorias, será dividido entre esses e os Estados de destino. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria se aplica, inclusive, nas operações procedentes de unidades não signatárias do Protocolo.

A parcela do ICMS devida ao Estado destinatário será obtida pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor dos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, quais sejam, 7% para as mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e 12% para as mercadorias ou bens procedentes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Os Estados de origem, por sua vez, teriam 'direito' aos valores correspondentes às citadas alíquotas de 7 % e 12%, dependendo de sua localização geográfica, o que, na prática, corresponderá a aplicação das alíquotas interestaduais nas operações com consumidores finais das mercadorias.

Após exame de todos os considerandos e das cláusulas do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 é possível concluir que, depois do insucesso com as



medidas unilaterais tomadas por alguns estados que instituíram seus decretos estaduais a fim de resolver suas questões de arrecadação, os entes federados, em resposta a crescente perda de arrecadação com a expansão do *e-commerce*, reuniram-se e se organizaram para harmonizar a forma de agir. O protocolo, assinado por todos os entes federados prejudicados com a transformação do comércio, não deixou de ser uma ação unilateral, todavia, passou a ser mais organizado.

## **5 AS IMPLICAÇÕES DO PROTOCOLO CONFAZ/ICMS N. 21/2011**

Após rejeição do convênio por parte dos estados das regiões Sul e Sudeste e o ajuste do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, entendeu-se tais ações como uma espécie de decretação de guerra. Decretação de uma guerra que já estava ocorrendo. Não obstante a evidente necessidade de alterações na legislação tributária do país, a forma que os entes elegeram para buscar a arrecadação captada pelos estados produtores foi impactante e acabou gerando fortes implicações econômicas, políticas e jurídicas, assim como a rejeição dos estados produtores, sob o argumento de impossibilidade constitucional.

### **5.1 A GUERRA FISCAL: A DISPUTA ENTRE OS ESTADOS PELA ARRECADAÇÃO DO ICMS**

Conforme esclarecimentos anteriores, o ICMS é um dos impostos mais importantes em termos econômicos para os entes federados, fazendo com que acabe servindo como palco para as batalhas fiscais.

#### **5.1.1 Aspectos Gerais da Guerra Fiscal**

Denomina-se Guerra Fiscal as práticas competitivas entre entes que buscam ampliar suas arrecadações, como a concessão de benefícios fiscais concedidos às

indústrias e empresas com o fito de atraí-las para seus territórios e, assim, gerar maior arrecadações com impostos, reduzir o índice de desemprego etc. Muitas são as técnicas para buscar arrecadação. Ocorre que a própria locução “guerra” tem uma acepção de perda de garantias constitucionais, supressão de direitos fundamentais. Sempre quando há guerra, garantias constitucionais são violadas, como exemplo pode ser dado o fato de a única exceção para pena de morte no Brasil derivar de crimes de guerra. Como alhures aludido, não há santos na guerra, na guerra vale tudo.

Para Leandro Paulsen e José Eduardo Soares Melo (2012, p.293), a Guerra Fiscal é o

litígio existente entre os Estados e o DF – com implicações no âmbito da não cumulatividade – decorrente do fato de que, unilateralmente são concedidos incentivos de natureza diversificada, sem fundamento em convênios entre as unidades federativas, na forma prevista na Lei Complementar nº 24, de 7.1.75 (recepcionada pelo art. 34, §§ 4º, e 5º, da CF-88)

Adiante, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares Melo (2012, p.294-295) ensinam que a concessão dos benefícios não pode atingir os terceiros estranhos aos benefícios, sendo isso que dá início a Guerra Fiscal, tendo em vista que outros entes perderam oportunidades de arrecadação com os benefícios concedidos e muitos já conseguiram reverter essas concessões através de medidas judiciais levadas ao STF, conforme se verifica a Ementa da Decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.794 do Paraná:

Constitucional. Tributário. Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Benefícios Fiscais. Necessidade de Amparo em Convênios Interestadual. Art. 155, XII, g, da Constituição.

Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de *guerra fiscal*. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição.

São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a ‘benefícios fiscais’, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual.

Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente”

(ADIn nº 3.794 – Pleno – Rel. Min. Joaquim Barbosa – j. 1º.6.2011 – Dje de 1º.8.2011, p. 79)

Daniel Monteiro Peixoto (2009, p.1082), analisa a Guerra Fiscal como sendo o esforço que as unidades da Federação fazem para buscar incentivos em benefício próprio. Aproveita para apresentar alguns tipos de técnicas de busca, como a desoneração de ISS pelos municípios, benefícios oferecidos pelos estados e Distrito

Federal no âmbito do IPVA, mas conclui que “o maior ‘poder de fogo’ ficou a cargo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)”.

O papel do CONFAZ é de extrema importância, onde, através dos convênios, busca dirimir a incidência da Guerra Fiscal. Todavia, a postura adotada pelos estados e pelo Distrito Federal acaba alimentando ainda mais esta prática e atrasando o país, criando um clima de rivalidade que parece se eternizar. O maior problema está no fato de essa disputa entre entes não ser saudável nem legítima, posto que muitos se utilizam de manobras ilegais para buscar arrecadação e, muitas vezes, de maneira unilateral, desrespeitando a necessidade de métodos que visam harmonizar a concessão das isenções, incentivos e benefícios.

No dia 07 de abril de 2011 o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.565 do Piauí, sendo a decisão publicada no Dje do dia 27 de junho de 2011. No Plenário houve intenso debate sobre a Guerra Fiscal, merecendo destaque, inclusive sendo lembrado pelo então Presidente Ministro Ayres Britto no momento dos Votos/Propostas, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, que tratou do efeito educacional da decisão do STF, vez que implica numa advertência para os estados de que “garra fiscal” não se confunde com “Guerra Fiscal”. Aproveitando, ainda, para, ironicamente, expor que há uma “gana fiscal”.

Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald (2013, p.145-146), ao tratar sobre as relações obrigacionais complexas, criaram uma analogia interessante com os dois possíveis critérios a serem seguidos pelos sujeitos da relação, sendo que um segue o raciocínio do tênis e o outro segue o ideal do frescobol. Enquanto no primeiro os competidores buscam saírem vitoriosos, derrotando seus oponentes, no segundo há uma espécie de cooperação, onde um depende do bom desempenho do outro para, juntos, atingirem o objetivo comum.

O jogo de tênis é o espelho da sociedade em que vivemos, ele é capaz de minar qualquer relação, pois sua lógica é destrutiva, baseada em um inesgotável repertório de golpes que visam a aniquilar o adversário. Apesar da beleza e plasticidade da técnica do tênis, ele é violento e cruel. No frescobol não temos oponentes e sim parceiros. O único resultado é a vitória de ambos, já que o esforço e o mérito do esporte estão em um colaborar com o outro. (FARIAS; ROSENVALD. 2013, p.145-146)

O mesmo acontece na busca pela concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, onde os entes federados se reúnem no CONFAZ para jogar tênis, um estado

querendo aniquilar o outro, todos buscando seus próprios interesses sem sequer pensar na cooperação e alcance do melhor resultado de ambos e da Federação. A Guerra Fiscal é o jogo de ténis e o CONFAZ, apesar de os convênios servirem como instrumentos para a harmonização dessas concessões, coibindo “a multiplicação, sem critério nem método, de benefícios e incentivos tributários”, como preleciona Roque Antonio Carraza (2012a, p.608), não tem conseguido controlar de maneira satisfatória as ações dos entes federados. Destarte, está-se diante de um jogo de ténis jogado com raquete de frescobol, onde uma ferramenta idealizada para o bem é utilizada para fazer o mal.

Conclui-se, então, em breve síntese, que a Guerra Fiscal é um procedimento adotado entre os entes federados para garantir maiores investimentos e, assim, aumentarem suas arrecadações. Portanto, trata-se de uma corrida em busca de receita, onde os entes federados, muitas das vezes, esquecem-se do país como uma Federação e cometem verdadeiros impropérios, ao arrepio da Constituição.

### **5.1.2 A Guerra Fiscal pelo ICMS**

Se os entes federados estão frequentemente em batalha por captação de investimentos e arrecadação de tributos, têm todos os motivos para se sentirem atraídos pelo poder do ICMS, que é o imposto que mais leva recurso aos estados e ao Distrito Federal.

Como o ICMS é a galinha dos ovos de ouro dos estados e do Distrito Federal, os entes federados se utilizam de todos os meios, legais ou não, para manterem as arrecadações existentes em seus territórios e buscarem angariar incentivos ou benefícios que desloquem a arrecadação de outros entes para seus cofres. Ocorre que, conforme trabalhado anteriormente, a Lei Complementar n. 24/75, que dispõe sobre as concessões de isenção do ICMS, em seu art. 8, §2º, estabelece o quórum de unanimidade para que os benefícios sejam concedidos.

Apesar de muitos pensarem que a Constituição Brasileira de 1988 é semirrígida, por permitir a reforma dos seus dispositivos, salvo quanto às cláusulas pétreas, a verdade é que é rígida, pois se faz necessário um procedimento muito mais rígido

para que a emenda do que para elaborar leis ordinárias. Todavia, o quórum para aprovação de Emenda Constitucional não é a de unanimidade, como o quórum estabelecido pela LC n. 24/75.

Difícilmente os estados e o Distrito Federal são vistos comungando em uma ideia de concessão de incentivo fiscal para um ente específico, pois sabem que quando os incentivos são concedidos, as indústrias e grandes empresas, sempre atentas as possibilidades mercadológicas, se deslocam para o ente beneficiado. O Diretor da BM&F Bovespa, no seminário Federação e Guerra Fiscal, realizado em 15 de setembro de 2011, na sede da IDB, em Brasília, ao apresentar sua visão econômica sobre a Guerra Fiscal, declarou ter escutado de um empresário “a minha empresa tem rodinhas, vou para onde me derem mais incentivos fiscais”. Sobre esta declaração, afirmou:

Vocês não sabem o que é isso sob o ponto de vista da eficiência econômica. Que incentivo você tem para investir em formação e qualificação de mão-de-obra se daqui a dois anos você pode mudar de estado com sua empresa, porque o incentivo que o outro estado está te dando é maior do que aquele que você tinha antes? Isso é um desastre do ponto de vista do funcionamento eficiente da economia brasileira (APPY, 2011, p.145-146).

Sobre a dificuldade de os incentivos e benefícios serem concedidos aos estados de maneira legal, Hugo de Brito Machado (2014) foi categórico ao afirmar que

a força política de São Paulo conseguiu tornar impossível a concessão de isenção do ICMS, pois a lei complementar exige para tal fim a aprovação unânime dos representantes dos Estados no CONFAZ. Mas não é só. Em evidente demonstração de força política, ficou preservado o poder de veto. O Estado cujo representante tiver, no dia da reunião do CONFAZ, coisa mais importante a fazer, ou perder o avião, pode ficar tranquilo. Poderá recusar o convênio, mesmo aprovado este pela unanimidade dos presentes. Mais grave, porém, é que os fazendários paulistas fizeram verdadeira lavagem cerebral nos fazendários de outros Estados, muitos dos quais acreditam, e sustentam, ser inconveniente o uso do ICMS como instrumento de incentivo para atrair empreendimentos novos.

Em meio a busca por recursos derivados do ICMS, os estados e o Distrito Federal começaram a desobedecer o quórum para concessão dos incentivos, instituído legislações próprias para atrair investimento e mercado, a fim de ampliar suas arrecadações.

O professor Ary Oswaldo Mattos Filho, no seminário Federação e Guerra Fiscal, apresentou o resultado de sua pesquisa, constatando que nas últimas duas décadas todos os estados instituíram leis próprias visando a concessão de incentivos que,

agora, são considerados ilegais por desobedecerem o quórum da LC n. 24/75, não passando pelo CONFAZ ou sem ter conseguido o quórum unânime. Ary Oswaldo Mattos Filho (2011, p.141) entende ser paradoxal o fato de que

um mesmo estado às vezes é autor, às vezes réu no mesmo tipo de transgressão à Lei Complementar 24. Isso levou a que, num levantamento ligeiro, consegui contabilizar 17 estados da federação que praticaram como autor ou como réu, ou em algumas vezes ambos os polos processuais, em ambas as situações como transgressores ou reclamando da transgressão da Lei Complementar 24 por outra unidade da federação.

Desta forma, conclui-se que não há vilões nem mocinhos na Guerra Fiscal e sim unidades federadas tomando suas providências para conseguir maiores arrecadações e impedir que os outros entes obtenham êxito neste mesmo objetivo.

Cardoso e Freire (2011, p.09) também denunciam o fato de os estados e o Distrito Federal, com o fito de atraírem novos investimentos para seus territórios, acabam concedendo benefícios fiscais no âmbito do ICMS sem a celebração de convênio no CONFAZ. Em resposta, os outros entes, demonstrando o inconformismo com as concessões em desrespeito aos arts. 155, XII, “g” da CF/88 e 1º da LC n. 24/75, e preocupados com a manutenção e captação de investimentos produtivos, acabam editando normas que estabelecem a glosa dos créditos destes ICMS que foram alvo da concessão.

Neste panorama nem um pouco amistoso, no que tange a constante Guerra Fiscal pela arrecadação do ICMS, onde os direitos fundamentais e normas constitucionais são constantemente violadas, eis que surge e explode o seguimento do *e-commerce*. As empresas do ramo do comércio utilizaram o poder da *internet* para reduzirem as distâncias, se aproximando de outros consumidores e, desta forma, ampliarem suas vendas.

À reboque, ao se depararem com o crescimento exponencial do comércio não presencial e com o deslocamento de suas arrecadações no âmbito do ICMS para os entes produtores, que investiram pesado no *e-commerce* e se beneficiaram com a ultrapassada legislação, os estados onde se concentram a maior parte dos consumidores começaram a mexer seus pausinhos a fim de resgatar, pelo menos, parte desta arrecadação. Deu-se início, portanto, a disputa entre os estados produtores e os estados consumidores.

### 5.1.3 O cenário pré e pós Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011

A exploração da *internet* pelas indústrias e pelos comerciantes resultou no surgimento do novo campo de batalha da Guerra Fiscal, o comércio eletrônico.

A Constituição Federal, promulgada em 1988, como outrora trabalhado, não estava preparada para tamanha transformação no comércio. Dos inúmeros dispositivos responsáveis pela manutenção do tratamento uniforme do ICMS no território nacional, nenhum contou com a evolução da *internet*, que, a época, sequer tinha chegado ao Brasil, tampouco contou a utilização deste meio como quebra dos limites entre os estados na relação comercial.

Exemplo disso é que o constituinte originário, ao encarar as operações comerciais que se destinem ao consumidor final localizado em outras unidades da Federação (art. 155, §2º, VII), tratativa esta de extrema importância para o presente trabalho, adotou o seguinte critério: se o destinatário for contribuinte do ICMS, o estado de origem capta o imposto através da alíquota interestadual, enquanto o estado de destino fica com a DIFAL, que sempre estará presente, por força do art. 155, VI, CF/88, que impossibilita a alíquota interestadual ser maior do que a interna; se o destinatário não for contribuinte do ICMS, a ele compreende todo o ICMS, por sua alíquota interna.

Ao estabelecer tal regra, a CF/88 buscou repartir a arrecadação quando os fornecedores/produtores e consumidores finais estivessem em unidades federadas distintas, em obediência ao princípio da equidade, uniformidade geográfica e ao caráter nacional do ICMS. Quando o fabricante, localizado num dos estados da Região Sul ou Sudeste, onde estão localizados a maior parte dos fabricantes, vende a mercadoria para uma loja em um dos estados da região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, devem recolher parte do ICMS para o estado de origem, pela alíquota interestadual e a outra parte para o estado destinatário, pela DIFAL.

Entretanto, ao determinar que o estado de origem deva ficar com toda a arrecadação do ICMS quando o destinatário final não for contribuinte do imposto, o constituinte considerou a realidade onde estava submerso, onde os consumidores finais não contribuintes do ICMS se dirigiam até o estabelecimento localizado no estado de origem e adquiriam a mercadoria, sendo assim, nada mais justo em o imposto ser arrecadado em favor do estado de origem, onde estavam os fabricantes e comerciantes. Os consumidores adquiriam as mercadorias de maneira presencial, nas lojas dos fornecedores, utilizando todos seus materiais e mão de obra, daí a justiça nesta arrecadação em favor destes estados.

Por outro lado, nos dias atuais, com o surgimento do *e-commerce*, muitas vezes os contribuintes adquirem as mercadorias de maneira remota, ou seja, sem necessariamente se dirigir ao estado onde está localizado o estabelecimento comercial. Nestes casos, em não sendo contribuintes do ICMS, o estado de origem arrecada todo o imposto e o estabelecimento envia a mercadoria para o consumidor final.

Evidentemente, os estados que detinham a maior parte dos estabelecimentos fornecedores, que passaram a se utilizar das vantagens do *e-commerce* estavam animados com os resultados. Descontentes com a situação, por se considerarem injustiçados com o ultrapassado dispositivo da Carta Magna, os estados onde estava localizada a maior parte dos consumidores que adquiriam mercadorias através do comércio eletrônico começaram a tomar providências para repartir essa arrecadação. Em resposta, os estabelecimentos foram, aos poucos, impetrando Mandado de Seguranças e obtendo êxito.

E assim, eis que surge o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011.

O Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 possibilitou uma organização dos estados que se viam prejudicados frente à transformação do comércio após o uso da *internet* como meio de evolução, que buscaram, unilateralmente, resgatar parte da arrecadação que havia perdido para os entes federados que abrigam a maior parte dos fabricantes e fornecedores, os estados produtores.

Antes do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, o imposto que incide sobre a operação realizada entre uma loja virtual, cuja sede está localizada em um estado produtor, e um consumidor pessoa física, não contribuinte do ICMS, localizado em



um estado consumidor, era recolhido todo em favor do estado de origem, conforme estabelecido pelo art. 155, VII, “b” CF/88. Com o Protocolo, nesta mesma situação, o estado de origem teria de recolher o ICMS pela alíquota interestadual em seu favor e recolher a DIFAL, antecipadamente, em favor do estado de destino, a título de substituto tributário.

O Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 assim estabeleceu, mas, consoante alhures demonstrado, nem todos os entes federados foram de acordo com esta regra, o que gerou um grande problema, posto que os estados onde se encontram os estabelecimentos produtores não dispuseram sobre o protocolo, livrando seus estabelecimentos que comercializavam pela internet da arrecadação da DIFAL em favor do estado de destino.

Desta forma, quando um consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em uma das unidades que concordaram e assinaram tal protocolo adquiria um produto em um estabelecimento localizado em um dos estados que não concordaram com o protocolo, o estabelecimento recolhia 100% do ICMS em favor do estado de origem e liberava a mercadoria, enviado-a ao consumidor final. Quando a mercadoria chegava ao posto fiscal do estado de destino, signatário do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, este cobra o recolhimento da DIFAL, só liberando a mercadoria após seu recolhimento. Estas foram as situações causadoras das chuvas de mandados de segurança, impetrados pelos estabelecimentos vendedores das mercadorias, na tentativa de liberarem suas mercadorias sem o recolhimento do DIFAL, mas causadoras também do recolhimento da DIFAL por parte de alguns estabelecimentos que queriam suas mercadorias liberadas sem discussão.

#### **5.1.4 Quem paga a conta dessa Guerra Fiscal?**

Para ser possível visualizar quem paga a conta dessa Guerra Fiscal é imprescindível trazer a lume algumas características do ICMS. Uma das características do ICMS, tratada alhures, é a não cumulatividade do imposto, que possibilita o abatimento do valor que já foi recolhido do imposto em outro momento da cadeia. Outro aspecto importante é o caráter plurifásico do ICMS, que permite que o imposto incida sobre as diversas fases da cadeia de produção até chegar às mãos do consumidor final.

O caráter indireto do ICMS também é indispensável para visualizar quem sofre as consequências da Guerra Fiscal, posto que devido a esta acepção é possível detectar a figura do contribuinte de direito e o contribuinte de fato, onde o contribuinte de direito é aquele responsável pelo recolhimento do imposto e o contribuinte de fato é aquele que efetivamente responde financeiramente pelo tributo, ou seja, *in casu*, tratando-se de ICMS sobre operações mercantis, o contribuinte de direito recolhe o imposto, mas embute o valor no preço da mercadoria.

Destarte, analisando de maneira breve essas características do ICMS, pode-se concluir que quem efetivamente paga a conta da Guerra Fiscal é o consumidor e não os estados onde a maior parte dos consumidores está localizada, tampouco os estados onde os estabelecimentos produtores estão concentrados. Bernard Appy (2011, p.146), em mais uma brilhante consideração econômica sobre o ICMS, feita no seminário Federação e Guerra Fiscal, realizado em 15 de setembro de 2011, declarou que “quando uma empresa opera em um ambiente de insegurança jurídica, ela reage cobrando uma margem mais alta para se garantir. Quem paga isso é o povo todo. O povo está pagando por empresas que operam com margem mais elevadas, para se proteger de uma situação de insegurança jurídica”. Bem verdade, que os estados consumidores perdem a arrecadação, mas o preço é pago pelo consumidor.

Neste sentido, Alessandro Mendes Cardoso e Edgar Junqueira Freire (2011, p.10) asseveram que “a queda de braço entre os Estados tendo em vista a utilização do ICMS como elemento de captação de investimento tem colocado os contribuintes em situação de insegurança jurídica com relação ao custo de suas operações comerciais (devido ao impacto do crédito do ICMS) e também ao risco fiscal de suas atividades”. Este é o clima de competição entre os entes e a insegura é o sentimento dos contribuintes.

Um exemplo do que ocorre é o fato de um ente federado, entendendo estar sendo injustiçado por perda de arrecadação, concede um incentivo ou benefício sem respeitar a LC n. 24/75, buscando o retorno da arrecadação perdida para outro ente. Em resposta, o ente que havia ampliado sua arrecadação, vendo-se, por sua vez, prejudicado com o incentivo ou benefício, resolve glosar os créditos concedidos.

No caso do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 não é diferente, pois os estabelecimentos localizados nos estados das regiões Sul e Sudeste, ao venderem suas mercadorias, de maneira remota, para um consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em um estado das regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, recolhem o imposto todo em favor da unidade federada de origem, pois não são segnatários do Protocolo. Todavia, as mercadorias são apreendidas e/ou sofrem autuação ao chegar ao posto fiscal dos estados de destino, onde se deve recolher a DIFAL do ICMS em favor destes estados.

Desta forma, se o estabelecimento recolher a DIFAL do ICMS no posto fiscal ou mesmo se, a fim de evitar discussões com os estados de destino das mercadorias, recolherem o imposto de maneira antecipada, o preço da mercadoria será composto pelo valor do ICMS resultante da alíquota interna do estado de origem somado ao valor do ICMS resultante da alíquota interestadual do estado de destino. Sobre este sofrimento do consumidor, Iuri Dantas (2011) conclui que

o consumidor está pagando a conta da briga pelo ICMS nas vendas pela internet. O Distrito Federal e outros 19 Estados querem a divisão do imposto nessas vendas e, na ausência de acordo com as demais unidades da Federação, resolveram adotar uma alternativa polêmica. A arquivista Caroline Lopes Durce, de Brasília, teve de arcar com 10% adicional de ICMS sobre a cerâmica que comprou de São Paulo, mesmo depois de a loja paulista já ter recolhido o imposto sobre a mercadoria.

Conclui-se, portanto, que, em meio a essa disputa, onde de um lado estados das regiões Sul e Sudeste aumentaram sua arrecadação com o ICMS após o surgimento e explosão do *e-commerce* e, do outro, os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, quem efetivamente paga a conta são os consumidores, que sofrem as consequências de uma guerra onde não há mocinhos ou vilões e sim unidades que ao buscarem maiores arrecadações cometem algumas violações.

## 5.2 AS VIOLAÇÕES AOS LIMITES IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 é o subsistema responsável pela organização de todo Sistema Tributário Nacional, que estabelece, portanto, limitações que devem ser respeitadas pelos entes da federação. As limitações impostas pela CF/88 são

bastante rígidas e, conforme ensina Maurício Barros (2011, p.93), deixa pouca margem de liberdade para o legislador infraconstitucional trabalhar.

Traçando uma analogia, o Sistema Tributário Nacional pode ser visto como uma orquestra, onde a Constituição Federal é responsável pela composição das obras e os entes federados - a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios - são os maestros. Não obstante o maestro dê a sua visão/interpretação à obra, sendo o executor de tudo aquilo que pode ser visto, ouvido e sentido pelo público, este estará sempre sujeito aos limites impostos pelo compositor, sob pena de alterar o quanto pretendido pelo criador.

Como ensinado por Roque Antônio Carrazza (2012b, p.60), a CF/88 se utiliza dos princípios para conferirem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico, assim sendo, a desobediência desses princípios pode ensejar na desestruturação do ordenamento, todavia, como os princípios muitas vezes estão aparentemente em colisão, a verificação do caso concreto, juntamente com uma análise sistêmica, é imprescindível para a manutenção do equilíbrio do ordenamento jurídico e, por sua vez, do Sistema Tributário Nacional.

Diante disto, conclui-se que os princípios devem ser ponderados no caso concreto a fim de possibilitar a harmonização do sistema.

### **5.2.1 Violação ao Princípio da Segurança Jurídica**

O fato de a CF/88 ser rígida e, na maioria das vezes, não conseguir acompanhar as transformações sociais, acaba refletindo na ausência de regulação da realidade social, mostrando-se, inclusive, engessada e ultrapassada. Alguns acreditam que é justamente a rigidez da CF/88 que garante a segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional. Por outro lado, existem os que advogam pelo sentido diametralmente oposto, creem que essa rigidez é a causadora do engessamento da normatização e do surgimento de certa anarquia tributária, posto que, diante da ausência ou desatualização das normas constitucionais, legisladores infraconstitucionais tentam fazer *justiça* com as próprias mãos, gerando uma verdadeira insegurança jurídica.

Ao tratar sobre o princípio da segurança jurídica, em sua obra *Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária*, o professor Pedro Caymmi dissecou a matéria em três acepções, formal, social e material. Demonstrou toda a trajetória do princípio, que passou da concepção formal para a social e alcançou o modelo material.

A fase formal da segurança jurídica surgiu no momento histórico em que a segurança jurídica foi utilizada em seu extremo, buscando formalizar e estabilizar a economia, onde o modelo era o positivismo jurídico. Com o tempo, despiendo se fez a segurança jurídica formal, tendo em vista que o momento estava mais voltado à busca pela justiça social, como ensina Caymmi (2007, p. 129), eis que chega a aceção da segurança jurídica como modelo de segurança social, onde a tipicidade passou a ser aberta, ou seja, cada caso teria a segurança que merecia, conforme a justiça da situação. Adiante, percebeu-se a indispensabilidade da segurança jurídica, surgindo, assim, a segurança jurídica material, sobre esta aceção, Caymmi (2007, p.145) assevera que

a adoção de uma terceira concepção de segurança jurídica material, na aplicação e “realização” da norma tributária, preconiza igualmente a definição de um novo paradigma de tipicidade da norma tributária, a tipicidade procedimental.

Inicialmente, deve-se ressaltar que a concepção de segurança social, não obstante tenha trazido uma série de inovações ao discurso jurídico, apontando equívocos e limitações no modelo de segurança formal, ainda não representa o modelo ideal para edificação de uma metodologia jurídica. Não se pode ignorar que, mesmo dentro do mundo naturalmente inseguro em que se vive, característica acentuada pelo atual paradigma da sociedade de riscos, subsiste a necessidade de alguma segurança, ou seja, de um grau mínimo de segurança propiciada pelo Direito, que não pode abandonar esta finalidade.

Constata-se, portanto, que a segurança jurídica material foi o resultado do insucesso da segurança jurídica formal e social, não desmerecendo a importância de cada uma delas em seu momento histórico e para o estudo deste princípio. Na segurança jurídica formal, deve-se respeitar a segurança mínima, evidenciando o quanto sistematicamente determinado pela CF/88.

Maurício Barros (2011, p.93) defende que

o constante avanço das relações sociais, sobretudo pela revolução das comunicações ocorrida nos últimos anos e a pulverização do uso da *internet*, faz com que a presença do legislador seja cada vez mais necessária, no sentido de “atualizar” as leis tributárias, de acordo com as novas exigências do convívio social e os arquétipos constitucionais dos tributos. Para tanto, devem ser superadas as interpretações de bloqueio da CF/1988, que tendem a interpretá-la como se fazia em 5 de outubro de 1988, data de sua promulgação, para que se permita sua conformação pelo

legislador, sempre no intuito de *atualizá-la*, nunca *violá-la*, que fique bem claro.

Desta forma, reforça a necessidade de o legislador estar buscando sempre a atualização do Sistema Tributário Nacional, sem violar os limites e imposições impostas pela Constituição, tarefa bastante difícil quando verifica que as

transformações sociais beneficiam alguns e prejudicam outros, impossibilitando que todos se interessem pela atualização.

Observando-se o cenário atual, após a transformação da atividade comercial, o papel da *internet* e, posteriormente, o surgimento e rápida difusão do comércio eletrônico, que acabaram alterando a realidade material do Sistema Tributário Nacional, fica a dúvida se o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 está buscando concretizar a segurança jurídica material, de modo a manter a intenção do legislador constituinte originário ou se o protocolo é o grande causador da insegurança jurídica, pois está indo de encontro à CF/88.

Muitos estabelecimentos comerciais que se utilizam deste novo modelo de comércio argumentam que o protocolo gera a insegurança jurídica, pois contavam com os mandamentos constitucionais referentes às operações interestaduais onde o destinatário não é consumidor final, todavia, não visualizam, ou se esquecem de mencionar, a insegurança jurídica como sendo causada pela transformação da atividade comercial.

A segurança jurídica, vislumbrada em sua completude, não passa de utopia, tendo em vista que a legislação, muitas vezes, não consegue acompanhar as transformações do mundo moderno e isso, de per si, já se apresenta como insegurança.

A conclusão depende de quem vai opinar, se os estados onde está localizada a maior parte dos estabelecimentos que comercializam pela via remota forem opinar, certamente concluirão que o protocolo é o grande violador da segurança jurídica. Por outro lado, se os estados onde está localizada a maior parte dos consumidores de produtos comercializados não presencialmente, a conclusão será pela falta de segurança jurídica trazida por este novo modelo de comércio e pelo engessamento da legislação, causado pela forma como ocorrem os acordos celebrados entre os

entes, onde se faz necessário o quórum unânime para aprovação dos convênios. Enquanto os estabelecimentos se sentem injustiçados com a alteração da legislação pelo protocolo, os estados consumidores se sentem lesados com a nova realidade do comércio. Cada maestro interpreta de maneira distinta, mas onde efetivamente está o desrespeito aos limites impostos pela compositora?

### 5.2.2 Violação ao Princípio da Federação

O princípio da federação está previsto no art. 1º da CF/88<sup>25</sup> e estabelece que a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel de seus entes. E, conforme bem observado por Carraza (2012b, p.35), esta era a pretensão de Kelsen ao afirmar que “o fundamento de uma validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”, devendo-se, portanto, haver uma harmonia entre as normas, a fim de manter o ordenamento jurídico coeso e organizado, funcionando como um verdadeiro sistema.

Adiante, ainda tratando do federalismo, desta vez na vertente da igualdade jurídica dos entes federados, Carraza (2012b, p.177-178) defende a autonomia legislativa e constitucional dos estados, bem como a igualdade jurídica deles, onde as ações devem se pautar na isonomia na participação da vontade nacional. Buscando provar sua afirmação Roque Antônio Carraza afirma que

basta que invoquemos o §8º do art. 34 do ADCT<sup>26</sup>: “§8º do ADCT. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, 'b', os Estados e o Distrito Federal, mediante *convênio* celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7.1.1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

<sup>25</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>26</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Sendo o convênio, como observava Michel Temer, “um acordo de vontades entre pessoas iguais”, a União nem mesmo mediante lei pode “obrigar o Estado a fazer algo que ele não deseje”.

Os convênios, como bem observado Michel Temer e concordou Carrazza, são acordos de vontade entre partes, no caso, entre os entes federados, que, por força da isonomia imposta pelo princípio da federação, devem buscar respaldar seus atos na CF/88. Traçando um *link* entre a isonomia imposta pelo princípio da federação com o princípio da segurança jurídica formal, pode-se concluir que os convênios devem ser utilizados como ferramentas para buscar a segurança jurídica formal imposta pela CF/88, mas respeitando a isonomia dos estados e, neste sentido, Carrazza conclui que “nenhum Estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa”.

Este também é o sentimento de Regina Helena Costa (2012, p.75-76), quando se trata da importância da isonomia do princípio federativo, onde avalia que

predicando os princípios federativos e da autonomia municipal, a isonomia entre as pessoas políticas, sua importância, no âmbito tributário é destacada. Sua aplicação é necessária, por exemplo, no exame de questões pertinentes ao papel da lei complementar, tal como a relativa à uniformidade da disciplina do ITCMD e do ICMS (arts. 155, §1º, III *a* e *b*, e §2º, XII, CR) e do ISSQN (art. 156, §3º, CR), com vista a evitar-se a chamada “guerra fiscal”.

Apoiando-se no princípio da federação, muitos entendem que o Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21/2011 é uma norma que já nasceu violando limites constitucionais aplicados ao Sistema Tributário Nacional, pois, não foi assinado por todos os estados (regra estabelecida pela LC n. 24/75), violando assim a isonomia imposta necessária para que vigore o princípio da federação, uma vez que os estados signatários pretendem recolher o ICMS ainda nos territórios dos estados não signatários. Ora, essa pretensão tenta romper o pacto federativo, criando uma responsabilidade para estados que sequer assinaram o Protocolo. Assim identifica Maurício Barros (2011, p.101):

A regra não poderia ser mais clara, e a afronta do Protocolo ICMS 21/2011, mais absurda. Com a medida, os Estados signatários violaram frontalmente determinação expressa da Constituição Federal, que estabelece o princípio do destino nas operações interestaduais com destinatários não contribuintes do ICMS. Ao assim fazer, deram as costas ao pacto federativo, cláusula pétreia consignada nos arts. 1º, *caput* e 18, *caput* da CF/1988 e garantida pelo artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, da CF/1988, em um ato de irresponsabilidade poucas vezes vistas na história recente do Direito Tributário brasileiro.

Com efeito, o princípio federativo é um dos princípios mais basilares do Estado Democrático do Direito brasileiro, que exige a *união indissolúvel de*



*Estados e Municípios. Essa união indissolúvel exige a adoção de medidas uniformes e igualitárias entre os entes da Federação, sob pena de ruptura da própria República.*

Maurício Barros (2011, p.102) conclui que “qualquer decisão unilateral de um Estado ou de um grupo de Estados, em detrimento e à revelia de outros, sem qualquer amparo em uma decisão *comum e centralizada*, enfraquece a união entre esses mesmos Estados, colocando em cheque a própria forma federativa adotada”.

Por outro lado, o Protocolo busca o equilíbrio entre os estados da federação, sobretudo com a tentativa de repartir uma receita que está sendo transferida dos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste para os estados do Sul e Sudeste, buscando a harmonia do Sistema Tributário Nacional e a recusa dos estados não signatários pode ser considerada como óbice a sistematização constitucional do Direito Tributário, impedindo a atualização tributária e contribuindo para o desequilíbrio entre os entes federados. São dois lados de uma mesma moeda.

### **5.2.3 Violação ao Princípio da Reserva Legal (legalidade estrita)**

O princípio da legalidade estrita está previsto no art. 150, I da CF/88 e determina que nenhum ente federado pode “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Paulo de Barros Carvalho (2010, p.206), ao explicar o princípio, explica que nenhuma unidade da federação poderá “descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”. Ao ensinar desta forma, Paulo de Barros acaba dissecando o que a Carta Magna determina.

Carrazza (2012b, p.269) inicia seu pronunciamento sobre o princípio da legalidade lembrando que este princípio não é exclusivo do Direito Tributário, trazendo o art. 5º, II da CF/88, onde está previsto que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Adiante, indo um pouco além, Carrazza (2012b, p.272) lembra que o

princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si só, não têm a propriedade de criar ônus ou gravame para os contribuintes.

No que tange o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, Maurício Barros (2011, p.103) entende que houve criação de um novo elemento intrínseco, tendo em vista que altera o momento de ocorrência do fato gerador. Segundo ele, acabou-se criando um novo critério material, a circulação de mercadorias resultante de uma atividade comercial remota, desde que originadas de um estabelecimento localizado num estado não signatário do Protocolo, como responsável tributário, para outro estado signatário. Defende que o Protocolo 21 ignorou o princípio da legalidade estrita e criou um novo ICMS e, ao estabelecer como responsáveis apenas os estabelecimentos não signatários, acabou tratando de maneira discriminada as operações mercantis desses estados.

As empresas não signatárias seriam as substitutas tributárias, mas a substituição tributária deve ser tratada em lei complementar, que estabelece as normas gerais, como Advoga Paloma Fernandes de Matos (2011, p.235):

Por fim, parece intuitivo pensar que, forçadamente, o Protocolo nº 21/2011, na cláusula primeira, parágrafo único, veio a obrigar a sua aplicação mesmo aos Estados que dele não fazem parte, como se fosse um ato regular ao instituir regra de substituição tributária. Nota-se mais um descumprimento de regra constitucional, constante do art. 155, §2º, XII, b, em que fica evidenciado competir à lei complementar dispor sobre a substituição tributária. A lei em questão, LC 87/1996, em seu art. 9º, explica a dependência de celebração de acordo entre Estados interessados, para que se aplique a substituição tributária em operações interestaduais.

Com o Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21/2011, as empresas localizadas nas regiões Sul e Sudeste, onde estão os estados não signatários, são obrigadas a recolher o ICMS quando comercializarem de forma remota (*internet, showroom e telemarketing*) para consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados nos estados signatários do acordo, caso contrário terão suas mercadorias retidas antes mesmo de entrar no território de destino.

Os estados não signatários defendem que, ao estabelecerem seus decretos e, posteriormente, assinarem o Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21/2011, os estados signatários agiram em total desrespeito as normas constitucionais aplicadas ao Sistema Tributário Nacional. Os efeitos das transformações sofridas pelo comércio tradicional com o nascimento e a súbita expansão do *e-commerce* poderiam ser dirimidos por adaptações no Sistema Tributário Nacional e em total conformidade com a Constituição Federal.

Diante disto, este, juntamente com o princípio da segurança jurídica e o da federação, é o ponto principal que os estados não signatários e os estabelecimentos neles existentes insistem em bater, pois sabem que são os princípios mais importantes e mais protetores dos contribuintes. Todavia, não analisam o fato de a própria CF/88 determinar que, visando agilizar o processo de legislação do ICMS, os entes federados devem se organizar através de acordos, criando os convênios para atualizar e harmonizar o Sistema Tributário Nacional, preferem frisar o fato de esses convênios terem de ser editados de maneira unânime, obedecendo uma Lei Complementar da época da ditadura, que, injustificadamente, estabelece o quórum mais rígido do ordenamento jurídico brasileiro, fazendo prevalecer o interesse do mínimo em detrimento do interesse público e da equidade do sistema.

#### **5.2.4 Violação ao Princípio da não Discriminação Tributária em Razão da Procedência ou Destino**

O princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino, insculpido no art. 152 da CF/88, o qual veda “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”, atende aos mandamentos do princípio da federação. A inteligência deste dispositivo é a busca pela proteção dos entes federados, fazendo valer a isonomia entre os entes. Regina Helena Costa (2012, p.96) faz questão de lembrar que este princípio busca prestigiar a ideia de igualdade entre os entes da federação.

Sobre o princípio em questão, Paulo de Barros Carvalho (2010, p.216) conceitua asseverando que “significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou local para onde se destinem”. Adiante, coaduna com Regina Helena ao relacionar o princípio com a “igualdade de raízes constitucionais”, esclarecendo que este princípio é útil como orientação geral, abrindo espaço para o surgimento de exceções, não sendo absoluto.

Analisando o princípio sob o viés do tema tratado pelo presente trabalho, ao passo que o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 determina que os estados localizados

nas Regiões Sul e Sudeste recolham a DIFAL do ICMS em favor dos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste nas operações interestaduais realizadas com consumidor final não contribuinte do ICMS, de maneira não presencial, acaba aplicando um tratamento diferenciado. Neste sentido, os estabelecimentos localizados nos estados não signatários do protocolo indignam-se com a cobrança, entendendo que há explícita violação ao princípio da não discriminação tributária em razão da procedência e destino da mercadoria, tendo em vista que os estados signatários do Protocolo, através de regulamentação de decretos estaduais, impõem aos estados de origem o recolhimento da DIFAL. Nesta ótica, concluem pela discriminação em razão da mercadoria ser de origem dos estados não signatários e por se destinarem aos estados signatários do Protocolo 21.

Noutra perspectiva, os estados signatários do Protocolo entendem que, na medida em que o princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino deve manter íntima relação com o princípio da isonomia, onde é essencial o tratamento diferenciado entre os entes federados, a fim de buscar o equilíbrio e diminuir as desigualdades sociais e econômicas das regiões, como bem observa Alexandre Machado Oliveira, a não participação dos estados produtores acaba criando um óbice à harmonização do Sistema Tributário Nacional, impossibilitando o bom desenvolvimento do ordenamento e a redução das desigualdades sócio-econômicas entre os estados.

### **5.2.5 A Bitributação nas Operações Interestaduais**

A bitributação nada mais do que a tributação por parte de dois sujeitos ativos distintos sobre o mesmo fato gerador e contra o mesmo sujeito passivo. Regina Helena Costa (2012, p.67) esclarece que

a bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa pública, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Todavia, Leonardo Sai (2011) lembra que “se a bitributação estiver prevista no próprio texto constitucional, não haverá qualquer inconstitucionalidade, pois a

CRFB/88 teria atribuído competência tributária para as duas pessoas jurídicas de direito público”. Destarte, conclui-se que há um elo entre a bitributação e a competência estabelecida pela CF/88, onde, em regra, não há a atribuição de competência para dois entes federados tributarem o mesmo fato gerador e é esta infração à competência cometida por um dos entes que faz nascer a bitributação.

No que concerne o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, considerando o texto em si, formado pelos considerandos e pelas cláusulas, verifica-se que o fato gerador coincide com o estabelecido no art. 155, §2º, VII, “b” da CF/88 e é por isso que Renato Gomes (2013) foi peremptório em afirmar que “por meio do Protocolo 21-ICMS, editado pelo CONFAZ, os Estados aderentes, praticamente rasgaram a Constituição e impuseram uma nova maneira de Tributação, alterando a forma de recolhimento e majorando a alíquota tributária do ICMS em nítida bitributação”.

### **5.2.6 (Violação ao) Princípio da Uniformidade Geográfica**

Este princípio, já mencionado no presente trabalho, está disciplinado pelo art. 151, I da CF/88<sup>27</sup> e estabelece que é vedado a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, admitindo-se, todavia, a concessão de medidas destinadas a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico do país. Ensina-nos Paulo de Barros Carvalho (2010, p.215) que “é fácil ver, nas suas dobras, mais uma configuração do postulado federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais”.

Machado de Oliveira (2010) defende que

o presente princípio além de cumprir o pacto federativo, obedece ao princípio da isonomia, ao exigir tratamento uniforme para os entes federados. Cumpre consignar que nesta observância ao princípio da

---

<sup>27</sup> 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.

isonomia, admite-se tratamento distinto para aqueles que se encontram em situação desigual, de tal forma a contemplar em sua plenitude o princípio da igualdade. Neste diapasão a parte final do inciso em comento admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Ricardo Lobo Torres (2013, p.103), outrora mencionado para dissecar sobre este mesmo princípio, trabalha-o no sentido da equidade entre regiões. O termo “equidade” é muito bem utilizado pelo autor, tendo em vista que equidade é a adaptação de normas para determinado caso concreto, objetivando o alcance da justiça.

Ao longo do presente trabalho, muito se argumentou sobre a transformação do comércio no Brasil, que, inteligentemente, se utilizou do surgimento e expansão do poder da *internet* para por fim barreiras impostas pela distância, reduzindo as fronteiras e aproximando o centro produtor do centro consumidor, demonstrando grande avanço no mercado de consumo brasileiro. Não obstante esta evolução tenha trazido grande avanço para atividade comercial, trouxe também uma sensação de injustiça, ao passo que a eclosão do *e-commerce* pegou o ordenamento jurídico brasileiro de surpresa e, no que tange o Sistema Tributário Nacional, acabou contribuindo com a transferência da arrecadação do ICMS das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste para as regiões Sul e Sudeste, posto que este nestes que se encontram a maior parte dos estabelecimentos produtores.

Desta forma, evidencia-se que a transformação do comércio brasileiro, aliada a falta de preparo da legislação, acabou contribuindo para injusta redistribuição da arrecadação do ICMS neste nicho que surgiu e, por sua vez, para mais um capítulo da Guerra Fiscal. Justamente por isso, os estados signatários do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 acreditam que a inércia dos estados produtores frente às transformações sociais, por motivos óbvios – estarem sendo favorecidos pela modificação – acabou violando o princípio da uniformidade geográfica. Novamente, merece ser mencionado Alexandre Machado de Oliveira (2010), ao observar que “a possibilidade de concessão de incentivos e benefícios fiscais não é uma exceção ao princípio da isonomia, mas o seu cumprimento como instrumento para atingir a igualdade social e econômica de todas as regiões do país”.

Diante de tais aspectos, pergunta-se se: sob o argumento de buscar a uniformidade geográfica e a equidade na tributação, poder-se-ia haver violações dos outros princípios constitucionais tributários?

### 5.3 PROVIDÊNCIAS DE CARÁTER LEGISLATIVO E JUDICIAL

Diante das constantes alegações de violação aos princípios constitucionais tributários, por todos os lados, diga-se de passagem, começou a surgir uma série de providências judiciais a fim de combater o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 e outras visando a legitimação do acordo. Enquanto os estados signatários buscavam regulamentar o Protocolo e pressionavam a proposta de emenda à CF/88, pretendendo alteração o art. 155, VII, alínea “b” da CF/88, os estados não signatários utilizavam as medidas necessárias para garantir a aplicação do referido dispositivo constitucional.

Com a celebração do Protocolo 21, os estados consumidores passaram a autuar os estabelecimentos localizados nos estados não signatários que comercializavam com consumidores finais não contribuintes do ICMS por não recolherem a DIFAL em seu favor. Alguns postos fiscais se aproveitaram, inclusive, para apreender mercadorias que tentavam entrar nos estados consumidores sem o recolhimento da DIFAL, violando a Súmula n. 323 do STF, que proíbe a apreensão de mercadoria para coibir e buscar o pagamento do tributo. Em resposta, os estabelecimentos produtores impetravam Mandados de Segurança contra essa ação do Fisco e obtiveram êxito, conforme se constata a decisão proferida pelo Pleno do Tribunal de Justiça do Estado do Amapá, emente *in verbis*:

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ILEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA - IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO CONTRA LEI EM TESE - IMPERTINÊNCIA - ICMS - CIRCULAÇÃO FÍSICA E NÃO JURÍDICA DE MERCADORIAS - NÃO INCIDÊNCIA - INSUJEIÇÃO ÀS NORMAS DO PROTOCOLO Nº 21/2011/CONFAZ - AMEAÇA DE APREENSÃO DE BENS ADQUIRIDOS POR INTERNET, TELEMARKETING OU SHOWROOM - INADMISSIBILIDADE. 1) A imposição, à impetrante, no ato normativo impugnado, da condição de substituto tributário, a quem incumbe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, confere-lhe, já por essa razão, legitimidade ativa para impetração de segurança preventiva contra tentativa de fazer incidir, sobre mera movimentação física e não jurídica de mercadorias ou serviços, o referido imposto, máxime se daí decorre fundado temor de apreensão de bens ou mercadorias; 2) o agente público fazendário que, representando o Estado no CONFAZ, tenha

subscrito o protocolo 21/2011, prevendo, contra disposições do art. 97 do CTN e do art. 4º da LC nº 87/96, incidência de ICMS sobre mercadoria adquirida por internet, telemarketing ou showroom, é, passivamente, parte legítima para responder, como autoridade coatora na ação constitucional de mandado de segurança preventivo, impetrado contra a ilegalidade do ato; [...]

6) é inadmissível, nos termos da súmula 323 do Excelso STF, a apreensão de mercadorias como meio coercitivo ao pagamento de tributos; 7) mandado de segurança conhecido à unanimidade e, pelo mesmo quorum, concedido, nos termos do voto do relator. (Processo Nº 0000422-34.2011.8.03.0000, Relator Desembargador CONSTANTINO BRAHUNA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 17 de Agosto de 2011, publicado no DJE Nº 158/2011 em 26 de Agosto de 2011)

Estas foram as primeiras atitudes tomadas pelos estados e pelos estabelecimentos, buscando solucionar situações imediatas. Todavia, outros sujeitos buscaram providências judiciais, como a tomada pelo Procurador Geral da República, Roberto Gurgel, que ajuizou a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4.909 contra Decreto 79/2011 do Pará, que fixa a incidência do ICMS com fundamento no Protocolo e diretamente contra o Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21/2011, afirmando que, apesar de nobres os objetivos buscados pelo Protocolo ICMS/CONFAZ n. 21/2011, os estados não têm competência para alterar a disciplina constitucional da matéria.

O Conselho Federal Da Ordem Dos Advogados Do Brasil – CFOAB também ajuizou a outrora mencionada ADI 4565 MC / PI – PIAUÍ, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, contra o Governo do Estado do Piauí e a Assembléia Legislativa Do Estado Do Piauí, alcançado-se a medida liminar, por unanimidade, “para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.041/2010”. Além da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628, ajuizada pela Confederação Nacional Do Comércio De Bens Serviços E Turismo – CNC, de relatoria do Min. Luix Fux, que, por decisão monocrática, concedeu a medida liminar suspendendo a aplicação do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, mas sem impedir a execução da fiscalização dos estados signatários do Protocolo, *in verbis*:

Ex positis, concedo a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário desta Suprema Corte, para suspender *ex tunc* a aplicação Protocolo ICMS nº 21/2011 (art. 10, § 3º da Lei 9.868/1999). A medida liminar ora concedida não impede que os Estados signatários do referido Protocolo exerçam seu poder de fiscalização, com vistas a apurar os créditos tributários que julga serem válidos, máxime para evitar suposta decadência. Esse exercício

Sobre o tema, diante da pressão dos entes federados onde estão localizados a maior parte dos consumidores finais não contribuintes do ICMS, Propostas de



Emendas à Constituição foram apresentadas, visando por fim a Guerra Fiscal entre estas unidades e os estados onde estão localizados a maior parte dos estabelecimentos que se utilizam do *e-commerce* com força. Neste sentido, foram apresentadas três propostas, a PEC 56/2011, apresentada em 16/06/2011, tendo como ementa:

Altera os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, **quando a operação ou a prestação ocorrer no âmbito do comércio eletrônico.**  
**[GRIFAMOS]**

A segunda proposta foi a PEC 103/2011, apresentada em 20/10/2011, expondo a seguinte ementa:

Acrescenta o inciso VIII-A ao § 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.**  
**[GRIFAMOS]**

Por fim, a terceira proposta ficou a encargo da PEC 113/2011, que fora apresentada no dia 22/11/2011, e sua ementa versava sobre o seguinte:

Altera o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas operações e prestações de serviços interestaduais que **destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte.**  
**[GRIFAMOS]**

Mister destacar que as PECs 56/2011 e 113/2011 estão prejudicadas desde 04/07/2012 e localizadas na Secretaria de Arquivo, tendo em vista que podem ser concentradas na PEC 103/2011, que já foi aprovada pelo Plenário do Senado, por unanimidade, já tendo sido remetida para a Câmara dos Deputados, em busca de sua aprovação e promulgação. O sentimento dos estados consumidores é que esta PEC 103/2011 ponha fim a Guerra Fiscal e, conforme preceitua Ricardo Zeef Berezin (2012), tem como objetivo

[...] equilibrar a arrecadação dos estados brasileiros com o e-commerce. Como a maioria das empresas do setor possui centros de distribuição nas regiões Sul, Sudeste e na Amazônia e a maior parte do ICMS é cobrada no local de origem da mercadoria, a discrepância aumenta na mesma medida em que o segmento cresce.

As implicações legislativa e judicial sobre a situação chegaram a tal ponto que o STF resolveu reconhecer a repercussão geral da matéria, como a conferida no RE 717681, que teve origem em Goiás e o RE 680089, que teve origem em Sergipe, ambos sob a relatoria do Min. Luiz Fux.

Recentemente, o Senado Federal aprovou o Marco Civil da *internet*, que teve sua origem no projeto enviado em 2011, ano da celebração do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, estabelecendo normas gerais, princípios, direitos e deveres entre seus usuários.

Impossível não identificar o caráter político dessa tentativa de resolver a situação o mais rápido possível, tendo em vista que estamos em ano eleitoral. Assim sendo, tratar uma matéria polêmica como essa, principalmente em se tratando de um tributo de grande interesse entre os entes federados, pode ser utilizada, inclusive, como um ás na manga do Governo. Por isso, todos querem aparecer como contribuidores tanto da instituição do Marco Civil da *internet* quanto na solução da Guerra Fiscal e, ao menos, na redução das violações aos princípios constitucionais tributários, como se pode verificar pela presença dos partidos no Plenário, na reportagem de Priscilla Mendes (2014):

No plenário do Senado, a aprovação só foi possível porque os senadores aprovaram um requerimento de inversão de pauta, o que levou o projeto ao primeiro item a ser votado nesta noite. Governistas tentaram acordo com a oposição para dar urgência ao projeto, mas não conseguiram consenso com PSDB e DEM.

A oposição não foi contrária ao Marco Civil da forma como está, mas alegou que o Senado poderia "aperfeiçoar" o texto, segundo afirmou o líder do DEM, José Agripino (RN). "Eu quero só um mês para desatar alguns nós desse Marco Civil da Internet", apelou.

O líder do PSDB, Aloysio Nunes (SP), disse que os senadores têm "um papel a cumprir" na elaboração do projeto e criticou a pressa do governo. "Existe uma disposição do governo de não aceitar nenhuma emenda, estamos proibidos de fazer emenda e, se fizermos, será apenas para constar. Essa é uma atitude autoritária da presidente da República", criticou.

Por outro lado, a ex-ministra da Casa Civil senadora Gleisi Hoffmann (PT-PR) negou "encaminhamento autoritário". "Há tão somente uma matéria importantíssima em pauta", rebateu. "Temos um grande evento acontecendo no Brasil, e é importante que tenhamos uma resposta concreta para regular a internet", afirmou a petista.

Neste sentido político, tudo indica que, aproveitando o ano eleitoral e a aprovação do Marco Civil da *internet*, ao menos, seja acelerada a tentativa de solução dos problemas causados com o *e-commerce*.

Ao fim, após decisões serem tomadas, a Constituição Federal ser emendada e o comércio eletrônico regulamentado, resta saber o que será feito com as tributações, cobranças e arrecadações realizadas a partir do Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011. Eduardo Campos (2011, p.130), Governador de Pernambuco, no seminário Federação e Guerra Fiscal, demonstrou grande preocupação com as consequências das decisões que põe fim às isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos e questionados:

Como explicar a uma empresa que do dia para a noite vai ter que provisionar no seu balanço cinco anos de tributo? Isso é razoável? Isso é inteligente para um país que hoje é um destino seguro para investimento? Isso pode ser decidido dessa forma? Não pode, eu acho que não é razoável que seja assim. Temos que encontrar a saída jogando com o tempo. Ter uma transição para o princípio do destino é uma saída inteligente, mas precisamos ter também cuidado em garantir os contratos que foram firmados. Falo aqui dos contratos firmados com base no que foi votado no Parlamento, o que foi dado de incentivo.

Diante de tudo quanto discutido, passado o desfecho das providências judiciais, equivocam-se aqueles que creem no final da Guerra Fiscal e das violações aos princípios constitucionais do Direito Tributário, uma vez que a transformação da realidade social no que tange à atividade comercial é apenas a *iceberg*, servindo apenas como um campo de batalha. As violações constitucionais, bem como a Guerra Fiscal, existirão enquanto as violações forem utilizadas como armas e munições para a ocorrência da guerra.

## 6 CONCLUSÃO

A Guerra Fiscal é uma realidade e está presente, sobremaneira, no ICMS, posto que este é o imposto mais importante para os estados e para o Distrito Federal, além de serem importantes para os municípios, pois se beneficiam dos repasses dessas verbas. O referido imposto pode ser dividido em subespécies, que possuem fatos geradores distintos.

Para o presente trabalho o enfoque se deu no ICMS sobre a circulação de mercadoria, mais especificamente no tocante as operações interestaduais, sendo o destinatário consumidor final, disciplinado pelo art. 155, §2º, VII da Carta Magna. Este dispositivo constitucional atribui competência para estado de origem recolher o ICMS com a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, enquanto o estado onde está localizado o destinatário recolherá a DIFAL (art. 155, VIII, CF/88), por força da alínea “a”, mas quando o destinatário for consumidor final não contribuinte do imposto, a competência do estado de origem é de recolher todo o ICMS em seu favor, por força da alínea “b”.

Destaca-se que este dispositivo está em vigência desde a promulgação da CF/88, quando o constituinte originário, ao atribuir a competência aos estados de origem somente sobre a alíquota interestadual (art. 155, §2º, VII, alínea “a”), buscou a proteção do estado destinatário, onde estava o consumidor final que manteria a cadeia do ICMS, pois era contribuinte do imposto, possibilitando a arrecadação da DIFAL. O mesmo não foi feito quando a operação era realizada com o consumidor final não contribuinte do ICMS porque, além de este encerrar a cadeia, em regra, a operação se dava da seguinte maneira: o consumidor final de um estado se dirigiu ao estabelecimento localizado em outro estado e comprava uma mercadoria, ou seja, toda a atividade comercial ocorreu no estado do estabelecimento. Desta forma, nada mais justo do que o ICMS ser arrecadado todo em favor ao estado onde estava o estabelecimento. Percebe-se, portanto, que o constituinte originário buscou o princípio da equidade e da isonomia quando atribuiu as competências deste ICMS.

Com o advento da *internet*, os estabelecimentos comerciais começaram a utilizar esta novidade para ampliar seus consumidores, inclusive os consumidores finais não contribuintes do ICMS. Sendo assim, a realidade desta comercialização mudou, o

consumidor final não contribuinte poderia comprar uma mercadoria de maneira não presencial, por diversas formas: de sua casa, através do computador; *telemarketing*; *showroom*; e por *totems* localizados nas lojas físicas. Evidente que, com este novo cenário, não é possível manter a intenção do constituinte originário. Como acreditar que é justo um consumidor final no estado da Bahia se dirigir as Lojas Americanas em seu estado, por exemplo, o que garantiria a regra geral do ICMS, sendo recolhido em favor da Bahia, mas, por seu vendedor convencê-lo a comprar pela *internet*, através do celular, ou pelo *totem* disponibilizado na loja, o ICMS é recolhido em sua totalidade ao estado do Rio de Janeiro, onde está a matriz. Foi o que aconteceu.

Indignados com o prejuízo causado com a transformação do comércio convencional, os estados onde está localizada a maior parte dos consumidores finais buscaram dividir o ICMS com os estados onde está concentrada a maior parte dos estabelecimentos comerciais. Após reunião no CONFAZ, somente os estados consumidores aceitaram a proposta, celebrando-se o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011. Esse Protocolo buscou dividir o ICMS entre o estado onde estavam os estabelecimentos e os estados onde estavam os consumidores finais não contribuintes do ICMS, mas àqueles, por não serem signatários do Protocolo, se recusaram a dividir o ICMS e os estados signatários passaram a tomar suas providências para cobrar a DIFAL estabelecida pelo Protocolo 21.

Os estados signatários do Protocolo alegam que sua celebração se deu para garantir a equidade pretendida pela CF/88, obedecendo os princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional. Enquanto os estados não signatários julgam os signatários de terem “rasgado da Constituição”, tendo em vista que desrespeitou princípios constitucionais tributários, bem como o quórum estabelecido pela LC n. 24/75, que determina que tais decisões só serão tomadas pelo CONFAZ à unanimidade, originando-se um convênio e não protocolo.

Este é o ambiente da Guerra Fiscal e das violações aos princípios constitucionais tributários.

Ao contrário do que muitos vêm afirmando, o Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011 não foi o causador da Guerra Fiscal pelo ICMS incidente sobre as operações interestaduais onde o destinatário é consumidor final não contribuinte do imposto, o

Protocolo, na verdade, foi uma das armas utilizadas pelos estados que se viam prejudicados com a transformação do comércio convencional.

Mas quem é que tem razão nesta guerra? Os estados signatários do Protocolo ou os estados não signatários? Nenhum dos dois está na razão, na Guerra Fiscal não há vilões ou mocinhos, todos utilizam armas para alcançar seus interesses. Os dois sujeitos estão se adaptando as novas realidades. É muito confortável alegar desrespeito aos princípios constitucionais quando a situação lhe beneficia, os estados produtores alegarem violações constitucionais e desrespeito ao quórum do CONFAZ, apresentando-se como vítimas, mas em outras situações agem como grandes violadores constitucionais, violando, inclusive, o quorum *in casu* protegido (*tu quoque!*). Esta atitude soa como grande hipocrisia piegas, subestimando a inteligência e visibilidade dos estados consumidores e dos guardiões da Constituição. Na guerra não há bonzinhos e não há vilões!

Todavia, algo deve ser feito para por fim a esse clima de insegurança, a solução pode ser dada pela alteração da Constituição, que está em nítido desacordo com a realidade atual, mas é imprescindível o julgamento das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade com as devidas modulações dos efeitos e aí se apresenta um novo problema, identificar qual o melhor caminho, escolher “como bom o menos mal”, como nos ensinaria Maquiavel.

## REFERÊNCIAS

AMAPÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Amapá. **Mandado de Segurança n. 0000422-34.2011.8.03.0000**. Rel. Min. Constantino Brahuna. Julgado em: 17 de Agosto de 2011, publicado no DJE Nº 158/2011 em 26 de Agosto de 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. “ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 193, nov./dez. 2011, p. 7-12.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BAHIA. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 09 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS**, de 1º de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <[www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br)>.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROS, Maurício. “O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 193, nov./dez 2011, p. 93-111.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BEREZIN, Ricardo Zeef. **PEC 103 quer acabar com guerra fiscal no e-commerce**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-14/aprovada-senado-pec-103-acabar-guerra-fiscal-commerce>>. Acesso em 27 abr. 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional, Processo Civil, Constituição Federal, Legislação Tributária e Processual Tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_, Banco Central. **Fique por Dentro**. 4. ed. Brasília: BCB, 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628**, Decisão Monocrática, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24 mar. 2014. DJe de 27/03/2014, publicado em 28/03/2014. Disponível em: <<http://.stf.jus.br>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794**, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 01/06/2011. DJe de 01/08/2011. Disponível em: <<http://.stf.jus.br>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.565**, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 07/04/2011. DJe de 27/06/2011. Disponível em <<http://.stf.jus.br>>. Acesso em: 11 abr. 2014

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. **Diário de Justiça da União**, Brasília, DF. Sessão Plenária de 13 dez. 1963.

CARDOSO, Alessandro Mendes; FREIRE, Edgar Junqueira. Do Direito ao Crédito Integral do ICMS e a Guerra Fiscal: Análise da Evolução Jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 189, jun. 2011, p. 09-10.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012a.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012b.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. Entendimento mais Recente do Superior Tribunal de Justiça na Discussão Envolvendo a Guerra Fiscal entre os Estados Relativa ao ICMS – Análise Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 192, jun. 2011, p. 95-100

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Jus Podivm, 2007.

CILO, Nelson. **A Revolução da Internet**. Disponível em: <[www.istoedinheiro.com.br](http://www.istoedinheiro.com.br)>. Acesso em 05 dez. 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Helena Regina. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DA SILVA, Carmem Grasielle. Programa Pró-Emprego – Incentivo Fiscal de ICMS nas Importações de Santa Catarina Face aos Convênios e à Guerra Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, v. 81, set./out. 2011, p. 229-237.

DANTAS, Iuri. **Guerra fiscal leva consumidor a pagar ICMS dobrado em compra pela internet**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/>>. Publicado em 04 nov. 2011. Acesso em 23 abr. 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Obrigações**. 7. ed. Bahia: Juspodivm, 2013.



FRANCO, Adonilson. **Protocolo ICMS 21/2011 – Decisão do STF Declaratória da Inconstitucionalidade das Isenções do ICMS sem o Amparo da Deliberação do CONFAZ – Reforma Tributária**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>.

Acesso em: 09 jun. 2013.

GOMES, Renato. **A Bitributação no E-commerce Ocasionalada pelo Protocolo ICMS 21 do CONFAZ**. Disponível em: <<http://www.abcomm.org/noticias/a-bitributacao-no-e-commerce-ocasionalada-pelo-protocolo-icms-21-do-confaz>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Guerra fiscal continua na área do ICMS**. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/958.pdf>> Acesso em: 11 abr. 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado, 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). **Jurisdição Constitucional, Democracia e Direitos Fundamentais**. 2. série. Salvador: Jus Podivm, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **A “Guerra Fiscal”**. 2014. Disponível em: <[http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=4](http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=4)>. Acesso em: 16 abr. 2014.

MATOS, Paloma Fernandes de. Comércio Eletrônico – A Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº. 21/2011. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, v. 81, set./out. 2011, p. 229-237.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; CAMPO, Cesar Cunha (org.). **Federação e Guerra Fiscal**. 3. vol. Brasília: FGV Projetos, 2011.

MENDES, Priscilla. **Senado aprova Marco Civil da Internet**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2014/04/senado-aprova-marco-civil-da-internet.html>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia**. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3415>>. Acesso em: 05 mai. 2013.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7866](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866)>. Acesso em: 10 abr. 2014.

PARÁ. **Decreto n. 79**, de 28 de abril de 2011. Dispõe sobre a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br>>. Acesso em: 09 jun. 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RECUERO, Raquel da Cunha. **A Internet E A Nova Revolução Na Comunicação Mundial**. Disponível em: <<http://www.raquelrecuero.com>>. Acesso em: 05 dez. 2013.

REZENDE, Fernando (coord.). **ICMS: Como era, o que Mudou ao Longo do Tempo, Perspectivas e Novas Mudanças**. Caderno Fórum Fiscal n. 10. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito**. 6. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributários e Finanças Públicas: Do Fato a Norma, Da Realidade ao Conceito Jurídico**. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

SAI, Leonardo. **Bitributação X Bis in Idem**. Disponível em: <<http://direitotributarioatualizado.blogspot.com.br/2011/01/bitributacao-x-bis-in-idem.html>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

SOUSA, Rainer. **História do Comércio**. Disponível em: <<http://www.brasilecola.com>>.

SOUZA, Humberto. **O “Boom” já aconteceu e algumas empresas não se deram conta**. Disponível em: <<http://www.blogdoecommerce.com.br>>. Acesso em 05 dez. 2013.

STF. **Recurso Extraordinário n. 717681**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário n. 680089**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014.

TAVAVES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

**ANEXO A****PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011**

**Publicado no DOU de 07.04.11, pelo Despacho 50/11.**

**Adesão do MS, pelo Prot. ICMS 30/11, efeitos a partir de 25.04.11.**

**Retificação no DOU de 13.04.11.**

**Adesão do TO, pelo Prot. ICMS 43/11, efeitos a partir de 15.07.11.**

**Denúncia do ES, a partir de 20.04.12, pelo Despacho 74/12.**

**Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.**

**Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,**

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 repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte

## P R O T O C O L O

**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.

## RETIFICAÇÃO

### Publicada no DOU de 13.04.11

Na lista de assinatura do Protocolo ICMS 21/11, de 01 de abril de 2011, publicado no DOU de 7 de abril de 2011, Seção 1, página 22,

**onde se lê:** “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Cláudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Cláudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, Paraná – Luiz Carlos Haully, Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Santa Catarina - Ubiratan Simões Rezende, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva, Tocantins.”,

**leia-se:** “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Claudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Claudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, , Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva .”.

MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA