



UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

CINTHIA ZUILA ALVES CAMPOS

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS NO
E-COMMERCE: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal.**

São Luís
2013

CINTHIA ZUILA ALVES CAMPOS

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS NO
E-COMMERCE: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal.**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa.

São Luís
2013

Campos, Cinthia Zuila Alves

A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal/ Cinthia Zuila Alves Campos. – São Luís, 2013

67f.

Impresso por computador (Fotocópia)

Orientador: Eliud José Pinto da Costa

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2013.

1. Direito Tributário. 2. ICMS – Incidência. 3. Comércio Eletrônico. 4. Competência Tributária. I. Título

CDU: 34:336.226

CINTHIA ZUILA ALVES CAMPOS

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS NO
E-COMMERCE: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal.**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)
Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP
Universidade Federal do Maranhão

Examinador 1
Universidade Federal do Maranhão

Examinador 2
Universidade Federal do Maranhão

À minha amada família, pelo amor incondicional e incentivo indispensável, e aos meus amigos pelo apoio e companheirismo.

AGRADECIMENTOS

Alcançado o ápice desta jornada repleta de emoções indescritíveis e experiências únicas, reconheço que o êxito não é mérito individual.

Assim, gostaria de prestar meu agradecimento a todas as pessoas que, de alguma forma, prestaram seu suporte durante a graduação e acompanharam a construção deste trabalho.

Aos meus pais, Bernardino Campos e Celiane, pela confiança, pela dedicação, pelo amor irrestrito, pelo sopro diário de incentivo e por serem minha fonte inesgotável de energia.

Ao meu irmão, Cassio, pela amizade e pelo companheirismo na vivência das pequenas lutas cotidianas.

Aos meus avós, Ana, Benvinda e Bernardino (*In Memoriam*), meus exemplos de perseverança e de sabedoria de vida, por sempre acreditarem em mim. Em especial, ao meu avô Ney Vale (*In Memoriam*), pelo encorajamento e pela confiança depositada em meu potencial.

Ao professor Eliud, pela orientação e auxílio que foram essenciais na realização deste trabalho.

Aos professores componentes da banca, pela disposição em avaliar o presente trabalho.

Ao Dr. Ítalo Azevedo, pela gentileza e disponibilidade em prestar auxílio com o material bibliográfico necessário.

Às amigas de infância e de escola, pelas lembranças de horas alegres, pelos conselhos e pela ajuda constante, apesar da distância e dos diversos caminhos trilhados.

Aos amigos e futuros colegas na carreira jurídica, com quem convivi parte considerável de minha graduação e pude trocar experiências memoráveis e compartilhar momentos engraçados, os “Caps”, agradeço pela amizade e presteza.

Aos amigos autênticos que a vida me proporcionou encontrar, os “Cuervos”, pelos momentos de felicidade e de distração, e também pela amizade, cumplicidade e estímulo para enfrentar os obstáculos.

Aos amigos e familiares que apoiaram, torceram e acompanharam esta trajetória.

Agradeço aos colegas de classe, excelentes futuros profissionais.

Aos colegas de estágio, pela competência e troca mútua de conhecimentos.

Aos professores da graduação que encorparam a minha formação acadêmica.

À Universidade Federal do Maranhão pela oportunidade, bem como aos seus servidores, pelo trabalho prestado em favor do funcionamento da Instituição.

“A vida do direito é o diálogo da história.”

Miguel Reale

RESUMO

Análise da incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações remotas envolvendo compra e venda de mercadorias por intermédio do comércio eletrônico, de modo a observar os problemas da aplicação das regras atuais de tributação do imposto nesses casos. Realiza-se uma avaliação sobre a aplicação das atuais regras de incidência nas transações interestaduais, a qual permite arrecadação do ICMS exclusivamente na origem da operação. A pesquisa utiliza o método investigativo dedutivo, partindo de uma análise geral dos preceitos constitucionais atinentes ao Direito Tributário, bem como dos aspectos da regra-matriz de incidência do aludido imposto. Para tanto, o trabalho se desenvolve combinando consulta à legislação e à doutrina e, de forma subsidiária, à jurisprudência. Na sequência, verifica-se a necessidade de alteração do próprio texto constitucional para cessar as afrontas ao Pacto Federativo, decorrentes das desigualdades regionais provindas da aplicação da atual regra, e aos princípios tributários constitucionais, por meio de adoção de medidas unilaterais pelos Entes prejudicados.

Palavras-chave: Direito tributário. ICMS. Federalismo fiscal. Competência tributária. Comércio eletrônico.

ABSTRACT

Analysis of the incidence of the Brazilian value-added tax on sales and services ("Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços" - ICMS) in the remote operations involving purchase and sale of merchandises by e-commerce, in such a way to observe the problems of applying the actual taxation rules in those cases. Thus, it's been realized an evaluation about the current rules of incidence imposed in interstate transactions, which restricts the collection of the tax revenue from ICMS only at the origin of the operation. The research uses the deductive method of investigation, starting from an overview of constitutional precepts related to the institutes of tax law, as well as of fundamental incidence rules from the alluded tax. Therefore, the study is developed by associating research at legislation and doctrine, and at jurisprudence secondarily. Further, it is verified the necessity of modification in the constitutional text to stop the affronts to the Federative Pact (product of the regional inequalities from applying the current rules) and to constitutional tax principles (through unilateral measures by federal entities affected).

Keywords: Tax law. ICMS (Brazilian tax on the circulation of products and services). Fiscal federalism. Tributary competence. E-commerce.

LISTA DE SIGLAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC 87/96	Lei Complementar nº 86, de 13 de setembro de 1996
OAB/MA	Ordem dos Advogados do Brasil do Maranhão
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ/MA	Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	13
2.1	A repartição de competências e o pacto federativo	14
2.2	Competência tributária	17
2.3	Princípios constitucionais em matéria tributária	20
2.3.1	Princípio da legalidade	22
2.3.2	Princípio da segurança jurídica	23
2.3.3	Princípios da irretroatividade, da anterioridade e da não-surpresa....	24
2.3.4	Princípio da isonomia tributária	26
2.3.5	Princípio da vedação de tributo confiscatório	27
2.3.6	Princípio da vedação ao limite de tráfego.....	28
2.3.7	Princípio da não cumulatividade.....	28
2.4	Primeiras conclusões	29
3	O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS	31
3.1	Breves considerações históricas e a previsão do ICMS na Constituição Federal de 1988	31
3.2	Hipótese e conseqüente da regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações mercantis	32
3.2.1	Aspecto material.....	33
3.2.2	Aspecto espacial	37
3.2.3	Aspecto temporal.....	40
3.2.4	Aspecto subjetivo	40
3.2.5	Aspecto quantitativo	42
3.3	Conclusões parciais	44
4	A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS NO E-COMMERCE	46
4.1	O comércio eletrônico ou e-commerce	47
4.2	A tributação do e-commerce através da aplicação da atual redação do art. 155, § 2º, VII, “b”	48

4.2.1	O Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como reflexo da “guerra fiscal” travada pelos Estados	52
4.2.1.1	<i>Análise jurisprudencial: o Maranhão como Estado signatário do acordo</i>	55
4.3	Análise da proposta de emenda à constituição nº 103/2011	58
4	CONCLUSÕES	61
	REFERÊNCIAS	64

1. INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos, principalmente no que tange à transmissão de dados por meio da rede mundial de computadores, têm promovido profundas mudanças no âmbito econômico e social, implicando, portanto, em alterações no orbe jurídico, este o qual deve moldar-se a essa nova forma de interação. Nesse contexto, uma situação relevante é o progresso do comércio eletrônico – ou *e-commerce* –, que inaugurou uma nova modalidade de compra e venda mercantil.

A prática dessa transação comercial vem se intensificando nos últimos anos e, progressivamente, tem movimentado altos valores, merecendo destaque no âmbito do Direito Tributário. Todavia, diante desse cenário, as atuais regras de incidência tributária se vêm desafiadas, e os conceitos rígidos aos quais estas se atrelam, encontram-se abalados frente à dinâmica do mundo econômico, gerada pelo desenvolvimento da tecnologia da informação.

Haja vista que as operações envolvem circulação de mercadorias e serviços, ficam sujeitas, então, à tributação pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – uma das principais fontes de arrecadação dos Estados –, com destaque para as transações interestaduais.

Ocorre que, as vendas são efetuadas virtualmente, no entanto, o vendedor possui centros de distribuição físicos de onde saem as mercadorias que serão encaminhadas ao consumidor final. Ocorre que estes centros são concentrados regionalmente e, conforme a regra atual, nas operações interestaduais em que o destinatário não for contribuinte, o imposto é devido somente ao Estado de origem, utilizando-se a alíquota interna, o que concentra o recolhimento do tributo e prejudica a repartição equitativa da receita.

Diante desse cenário, desenvolve-se o cerne de uma nova “guerra fiscal”, cujo marco foi o Protocolo ICMS 21/2011, firmado pelos Estados do 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, com adesão posterior de Mato Grosso do Sul e Tocantins, alarmados diante das possíveis perdas que poderiam sofrer no que concerne à arrecadação do referido imposto. Este acordo culminou em alterações nas

legislações estaduais instituindo a cobrança do tributo também nos Estados de destino, medidas tidas como inconstitucionais posteriormente.

Destarte, depara-se com um impasse: diante do evidente desequilíbrio na repartição das receitas públicas, as atitudes possíveis de serem tomadas pelos Estados ficam engessadas aos aspectos na rígida regra-matriz do tributo, caso contrário, restará configurada séria afronta à Constituição.

Dessa maneira, o que justifica o desenvolvimento da presente pesquisa é a avaliação o regramento atual do ICMS pelo prisma das inovações nas relações jurídicas com o advento do comércio eletrônico, de modo a observar a necessidade de atualização das normas constitucionais e infraconstitucionais, sem afrontar preceitos trazidos no Texto Magno.

Verifica-se que a aplicação da atual norma de incidência, a qual permite arrecadação do ICMS exclusivamente na origem, prejudica a parcela de Entes Federativos predominantemente destinatários das mercadorias. Resta caracterizada, portanto, uma afronta ao princípio constitucional da redução das desigualdades regionais e sociais, principalmente. Em vista disto, indaga-se:

É possível aplicar o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas operações comerciais interestaduais realizadas por meio eletrônico, sem prejuízos à Constituição Federal e seus preceitos, haja vista que as transações interestaduais de compra e venda realizadas através do comércio eletrônico compõem uma modalidade de operação mercantil não contemplada pelo Constituinte de 1988, portanto, não devidamente regulamentada pela atual sistemática de arrecadação tributária? Existem medidas possíveis de serem adotadas para equalizar o recolhimento do referido tributo na situação descrita e fazer uma repartição justa entre os Estados sem afrontar a Constituição?

O objetivo geral do trabalho é examinar os problemas da aplicação das regras atuais de tributação do referido imposto no que diz respeito às operações envolvendo mercadorias. E os objetivos específicos são: examinar a importância da repartição de competências para a conservação da autonomia dos entes federados e para a manutenção do pacto federativo; averiguar a aplicabilidade das regras que regem a incidência do ICMS, examinando as consequências; analisar a prática de medidas unilaterais dos Entes Federativos que se julgam prejudicados pelo atual modelo tributário de recolhimento do ICMS; verificar as possíveis soluções jurídicas cabíveis ao problema prático, sob a ótica dos preceitos constitucionais.

O presente trabalho será construído em três capítulos, apresentados da seguinte maneira.

No primeiro capítulo serão feitos apontamentos acerca do Sistema Constitucional Tributário, com destaque para a questão do Federalismo Fiscal e a repartição de competências na Constituição Federal, seguidos da explanação geral acerca dos princípios em matéria tributária relevantes para o objetivo a que o presente trabalho se propõe.

No capítulo seguinte, dirige-se a atenção à discriminação dos aspectos formadores da regra-matriz da hipótese de incidência do ICMS Mercantil.

Adiante, no último capítulo, o estudo é voltado para a atual situação da tributação de mercadorias objeto de operações de compra e venda remotas realizadas pela *internet*, ressaltando-se os problemas da aplicação do ordenamento vigente sem apreciar as transformações da realidade social e a urgência em adotar medidas legítimas passíveis de resolvê-los.

Conclusivamente, serão feitas considerações pontuais destinadas a sintetizar o conteúdo abordado, com vistas a provocar a reflexão acerca da questão central apresentada no trabalho.

2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

No âmbito do direito positivo, convencionou-se que o ordenamento é formado por um sistema de regras dispostas em patamares diferenciados, formando uma estrutura piramidal. Dessa forma, remanesce o reconhecimento da hierarquização das normas jurídicas, de maneira que as normas de patamares inferiores devem estar em harmonia com as normas do ápice dessa pirâmide, isto é, as normas constitucionais¹.

A Constituição Federal é, portanto, dotada de supremacia, de forma que seus preceitos são imperativos e dão o fundamento de validade às normas restantes, não admitindo insurgências contra suas diretrizes².

Inviável, portanto, a análise do Sistema Tributário Nacional a par das diretrizes da Norma Maior, a qual dispõe de grande número de normas atinentes à matéria tributária, inclusive aquelas com expressiva carga axiológica: os princípios.

Ressalta-se também em matéria de Direito Tributário Constitucional, que o legislador constituinte optou por prescrever exhaustivamente a atuação das pessoas políticas, caracterizando um sistema rígido de distribuição de competências³. Isso posto, tem-se que o ordenamento jurídico no Brasil compreende um sistema ou subsistema constitucional tributário. Nesse sentido, cumpre citar o seguinte entendimento:

No caso dos impostos, a CF/1988 aponta as materialidades que serão tributadas por cada ente da Federação, bem como, ainda que nem sempre de forma explícita, as bases de cálculo, sujeitos passivos e outros elementos necessários à criação das normas impositivas de cada espécie tributária, com destaque para uma série de limitações e pressupostos que deverão ser observados (legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, não confisco etc.) Há, portanto, pouca margem de liberdade para o legislador infraconstitucional, razão pela qual se diz que o sistema tributário, é um sistema constitucional tributário.⁴

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 25.

² COSTA, Eliud José Pinto da. ICMS mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 18.

³ CARRAZZA, op. cit., p. 27.

⁴ BARROS, Maurício. O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do protocolo ICMS 21/2011. Revista dialética de direito tributário. São Paulo, Dialética, n. 193, out. 2011, p. 93.

Ainda nesse viés, Paulo de Barros Carvalho⁵ ao versar acerca do subsistema constitucional tributário, compreende que este dispõe sobre os poderes capitais do Estado *pari passu* que estabelece medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, em face daqueles poderes. Sobeja configurada “na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se instituem entre a Administração e os administrados.”⁶

Diante do que fora inicialmente exposto, cumpre uma análise mais aprofundada desse sistema, especialmente no que concerne à Competência Tributária e aos Princípios Constitucionais Tributários presentes no Texto Maior que possuem valor expressivo para o estudo do ICMS, no que concerne às operações remotas envolvendo compra e venda por intermédio do *e-commerce*.

2.1 A repartição de competências e o pacto federativo

A Constituição confere ordem à atividade do Estado, pois, seu conjunto de normas especifica a atuação do Poder Público, repartindo as atribuições entre e os entes políticos e, inclusive, impondo limites ao exercício do poder estatal como forma de proteção aos cidadãos. Essa repartição de competências confere autonomia aos entes públicos e é característica do Estado Federal que, nas palavras de José Afonso da Silva⁷, “consiste na união de coletividades regionais autônomas”, denominados Estados federados, Estados-membros ou simplesmente Estados. Entretanto, essas unidades também podem se referir, na ordem jurídica vigente, às figuras dos Municípios e do Distrito Federal.

Cumpre salientar que a forma federativa de organização do Estado Brasileiro foi elevada à cláusula pétrea pela Constituição Federal de 1988⁸, evidenciando a importância na preservação do pacto federativo entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 190.

⁶ Id., Ibid.

⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
[...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

É decorrente desta forma de Estado que “a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí porque devem receber tratamento jurídico-formal isonômico.”⁹ De forma que, é a República Federativa a união de todos os entes, não devendo ser confundida com a União.

Somente o Estado Federal é sede da *summa potestas*, isto é, a ele pertence à soberania¹⁰, os entes federados apenas possuem autonomia político-administrativa. E a Constituição Federal é o alicerce dessa supremacia estabelecida através das regras limitativas do ordenamento político das unidades componentes¹¹. A lição do doutrinador Paulo Bonavides encorpa o argumento:

A superioridade do Estado federal sobre os Estados federados fica patente naqueles preceitos da Constituição federal que ordinariamente impõem limites aos ordenamentos políticos dos Estados-membros, em matéria constitucional, pertinentes à forma de governo, às relações entre os poderes, à ideologia, à competência legislativa, à solução dos litígios na esfera judiciária, etc.¹²

Já entre os entes federados não existe hierarquia, o que há é a delimitação da competência de cada um destes pela Constituição, esta a qual lhes confere autonomia político-administrativa. Nesse aspecto, é o entendimento de Dalmo de Abreu Dallari:

No Estado Federal as atribuições da União e as das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências. Não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada. [...] A regra, portanto, no Estado Federal é a distribuição de competências, sem hierarquia. Assim sendo, quando se tratar de assuntos de competência de uma unidade federada, esta é que pode legislar sobre o assunto, não a União, e vice-versa.¹³

É importante sobrelevar que, para conservar a autonomia a qual lhe diz respeito, é indispensável que cada ente seja capaz de custear as atividades que desenvolvem. Em consequência disso, ao passo que a Lei Magna promove a repartição de competências, também estabelece um meio de captação de recursos, distribuindo os meios através dos quais as pessoas políticas devem criar e arrecadar

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 140.

¹⁰ BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 182.

¹¹ Id., Ibid., p. 198.

¹² Id., Ibid., p. 185.

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 258.

tributos. Nesse mesmo sentido, faz-se oportuno trazer novamente a interpretação de Dallari, que leciona:

A cada esfera de competências se atribui renda própria. Este é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a ser cuidadosamente tratado. Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. E indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios¹⁴

Resta claro, então, que a concretização da autonomia político-administrativa depende da autonomia financeira, ou seja, a repartição das competências tributárias é indispensável para assegurar os encargos que foram atribuídos aos entes públicos. Portanto, fica assentado que numa federação, em que cada ente exerce suas atribuições com autonomia, faz-se mister que cada um deles possa atender aos seus respectivos dispêndios¹⁵.

É cediço que o Brasil possui dimensões continentais, por conseguinte, há certa preocupação em manter a harmonia entre os estados-membros da federação, pois só é possível manter o pacto federativo se houver a igualdade jurídica entre as unidades da federação.

Tendo em vista que os entes são dotados de autonomia, é possível que um ou alguns deles desenvolvam maior capacidade econômica em relação aos outros, comprometendo o equilíbrio mínimo entre as unidades federadas, o que provoca desigualdades regionais e, portanto, fere o pacto federativo. Corroborando esse entendimento, temos Osvaldo Santos de Carvalho e Valério Pimenta de Moraes, que concebem o seguinte raciocínio:

Anote-se que a competência tributária e seu exercício claramente transcendem o interesse individual, e no federalismo a outorga da aptidão de instituir e arrecadar impostos (no caso ICMS) funciona inegavelmente como instrumento para a equalização – garantia de harmonia e equilíbrio –, protegendo a possibilidade de obtenção de recursos de maneira direta, sem qualquer interferência de outros entes federados.¹⁶

¹⁴ DALLARI, Elementos de Teoria Geral do Estado, 1998, p. 259.

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 93.

¹⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de; MORAIS, Valério Pimenta de. ICMS e federação. In: PUTY, Cláudio (org.). Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012, p. 34.

Os autores seguem o ensinamento atentando para o fato de que o equilíbrio das contas públicas é parte essencial para o federalismo fiscal, pois “representa a viabilização de o Estado cumprir seus objetivos e missões que efetivamente a Constituição lhe impõe.”¹⁷

Não ao acaso, o próprio Texto Magno em seu art. 3º, inciso III, tem enumerado dentre os objetivos da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais, o que denota o zelo constitucional pelo pacto por meio da isonomia na repartição de receitas.

Portanto, é meta da Federação minimizar as diferenças regionais e cabe ao Sistema Tributário fomentar o nivelamento das diferenças econômicas e sociais através do equilíbrio no sistema de distribuição de rendas.

Adiante, se aprofundará o estudo no que concerne à competência tributária, elemento inerente à autonomia conferida aos membros federados, e definidor do regular funcionamento do Estado como Federação.

2.2 Competência tributária

Competência Tributária está relacionada com a atribuição outorgada à entidade autônoma, que lhe confere aptidão jurídica para instituir tributos mediante lei em sentido estrito. Averba, nos seguintes termos, o doutrinador Roque Antônio Carrazza:

Competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, “*in abstracto*”, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

(...)

Estamos aludindo, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa e, não á sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. O exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que deflui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere às determinadas pessoas para que tributem. (grifo do autor)¹⁸

A partir desses apontamentos, faz-se oportuno registrar que, quando se fala em competência, faz-se referência à competência legislativa, isto é, à

¹⁷ CARVALHO, Osvaldo Santos de; MORAIS, Valério Pimenta de. ICMS e federação, p. 34.

¹⁸ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 28.

possibilidade do ente de legislar, e é indelegável. Já ao se versar sobre capacidade, esta é concernente à possibilidade de desempenhar as funções advindas do exercício da competência, e pode ser delegada, pois se trata da possibilidade de fiscalizar e arrecadar¹⁹. A despeito de tal diferenciação, o art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN) exprime a ideia de que competência (legislativa) e capacidade (tributária) são termos equivalentes.

Dessa maneira, “cada um tem competência para impor prestações tributárias dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”²⁰, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Estão aptos a criarem tributos e definir o alcance de suas incidências, desde que obedecidos os abalimentos constitucionais.

Atente-se ao fato de que a Constituição Federal outorga a competência tributária, portanto, em regra, não cria tributos. Esta ação a qual somente é possível ser efetivada através de lei em sentido estrito, pois é o “mecanismo formal hábil à instituição do tributo.”²¹ A Constituição faz menção ao perfil genérico do tributo, ficando a criação deste dependente do exercício pelo ente político da competência que lhe foi atribuída.

Impende, nesse momento, versar brevemente acerca das características da Competência Tributária, conforme a doutrina preconizada por Roque Antônio Carrazza²², que são seis ao todo: indelegabilidade; privatividade; incaducabilidade; inalterabilidade; irrenunciabilidade; e facultatividade.

Considerando que “a competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação é atribuição constitucional, dimana da Lei Maior, sede do poder de tributar.”²³, é facultado ao destinatário de tal competência exercê-la ou fazê-lo parcialmente, porém lhe é vedado transferi-la ou delega-la²⁴, possui, então, como primeira característica a indelegabilidade, fixada pelo artigo 7º do CTN, que versa:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou

¹⁹ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 270 - 271.

²⁰ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2010, p. 93.

²¹ Id., Ibid., p. 99.

²² CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, 2007, passim.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 477 – 478.

²⁴ AMARO, op. Cit., p. 100.

decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Não obstante, é admitido “que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas para outra pessoa de Direito Público.”²⁵ Na oportunidade, incluem-se as garantias e os privilégios processuais das pessoas delegantes, sendo permissa a revogação unilateral da delegação.

Já a característica da privatividade faz com que cada um dos entes federados receba da Constituição, sua competência tributária específica, configurando, dessa forma, uma questão de ordem pública. Sendo-lhes a competência privativa, é vedado que uma pessoa política usurpe a competência legislativa de outra, e nem permita que a sua competência seja utilizada por outro ente²⁶. Desta feita, “no caso de ente titular da competência deixar de exercê-la (por simples omissão ou por razões de política fiscal), essa inércia não transforma o campo reservado à sua competência em zona aberta à intromissão de outro poder tributante.”²⁷

Urge ressaltar que há ressalvas quanto à privatividade previstas na própria Norma Maior. É o caso do disposto no art. 154, inciso II da Constituição, que preceitua: “A União poderá instituir [...] na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.” Vê-se que é autorizado à União atravessar a privatividade da competência tributária, entretanto, somente em casos excepcionais, respeitadas as fronteiras constitucionais impostas.

Da mesma forma, não é possível que o ente federado renuncie à sua competência tributária, pois esta possui como característica a irrenunciabilidade, haja vista que fora estabelecida pelo constituinte originário. Portanto, o ato de renunciar à referida competência, constitui inconstitucionalidade²⁸. Consigna a doutrina de Carrazza, no seguinte assentamento:

²⁵ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2010, p. 100.

²⁶ CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, 2007, p. 453 - 454.

²⁷ AMARO, op. cit., p. 100.

²⁸ Id., *ibid.*, p. 591.

Nada obstante a competência tributária seja patrimônio de seu titular, a ele faltam alguns poderes de disposição sobre ela. A pessoa política que a titulariza pode até não a utilizar, mas não a pode renunciar. Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz.²⁹

Destarte, fica estatuído que carece aos entes competentes o direito de renegar a competência outorgada pelo legislador constituinte originário. Não obstante, a pessoa pública tem a faculdade de não exercê-la, sendo assim, visto que seu exercício é facultativo, como foi adiantado anteriormente. Assim, surge a facultatividade da competência. Se uma pessoa política não exerce sua competência tributária, não é possível deferir esta a outro ente (art. 8º, CTN), pois a regra de competência é de poder-faculdade e não de poder-dever³⁰.

Importante frisar que, em se tratando de atividade legislativa, a faculdade de criar tributo não caduca, ou seja, o não exercício da possibilidade de instituir tributo não importa na decadência do direito de fazê-lo, ou seja, a competência não decai³¹, Corrobora com esta afirmação o lente Paulo Barros de Carvalho:

Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não podem ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.³²

Por fim, no que pertine à inalterabilidade, esta característica se relaciona com impossibilidade de alteração unilateral da competência tributária pelo ente que a detém. O que somente reforça a rigidez atinente à competência tributária imposta pela Constituição Federal³³. Ora, não se está afirmando que toda e qualquer alteração relativa à competência legislativo-tributária é impedida, apenas que não é possível fazê-la no plano infraconstitucional.

2.3 Princípios constitucionais em matéria tributária

²⁹ CARRAZZA Curso de direito constitucional tributário, 2007, p. 630.

³⁰ COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, 2007, p. 478.

³¹ CARRAZZA, op. cit., p. 590.

³² CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 274 – 275.

³³ CARRAZZA, op. cit., p. 655.

Outorgada a competência aos entes federados, estes não poderão exercê-la ao seu próprio arbítrio, visto que a Constituição Federal de 1988, ao passo que se ocupou em realizar a partilha das competências, também cuidou em determinar parâmetros para o exercício delas, pois é necessário impor limites ao poder de tributar³⁴, a fim de resguardar os valores estimados relevantes pela Norma Suprema³⁵. “Em resumo, as normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição. É ela que indica quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.”³⁶

Entretanto, vale salientar que essas limitações não ficam adstritas ao texto constitucional, pois, este próprio abre espaço para a atuação de outros tipos normativos que também tolhem a atividade da competência.

As normas jurídicas, inegavelmente, sempre estão atreladas ao componente axiológico, conseqüentemente os preceitos normativos possuem valores agregados à sua fórmula. Tem-se, portanto, no Direito, os princípios como diretrizes.

No intuito de encorpar esse assentamento, cumpre trazer à baila a seguinte lição de Carrazza:

Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Aliás, as normas jurídicas não trazem sequer expressa sua condição de princípios ou de regras. É o jurista que, ao debruçar-se sobre elas, as identifica e as hierarquiza.³⁷

Tem-se, portanto, os princípios como guias que traçam o caminho para a interpretação da norma positivada. E, inegável, por conseguinte, que exercem carga de influência sobre alguns aglomerados de normas, conferindo coesão ao ordenamento jurídico.

Haja vista que a Constituição pátria apresenta vários postulados fundamentais genéricos, tanto quanto preceitos constitucionais voltados para a matéria tributária, passemos a considerar aqui os princípios – compreendidas aqui

³⁴ COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, 2007, p. 478.

³⁵ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2010, p. 106.

³⁶ CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, 2007, p. 35.

³⁷ Id., Ibid., p. 39.

as limitações ao poder de tributar – de maior expressividade para o objeto do estudo em voga.

2.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade constitui primado basilar do Estado Democrático de Direito³⁸, portanto, deve o Estado se subordinar às leis que edita, pois estas são expressão da soberania popular.

Oportunamente, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) através do disposto em seu artigo 5º, inciso II, institui o primado geral da legalidade, ao passo que também dispõe, especificamente, acerca do enunciado fundamental da legalidade da tributação em seu artigo 150, inciso I, o qual veda os Entes Públicos de exigirem ou aumentarem tributos sem prévia lei estatuída. Isso tudo, afirmando – e, conseqüentemente, recepcionando – o que já exprimia o Código Tributário Nacional, vigente desde 1966, no disposto em seu artigo 9º, inciso I³⁹ e artigo 97⁴⁰.

Visto que, nem todo ato normativo é capaz de instituir tributo, apenas aquele dotado de generalidade e abstração, tendo obedecido todos os requisitos formais para tanto, ou seja, somente a lei em sentido estrito⁴¹, demonstra-se essencial para o primor do Sistema Constitucional Tributário o princípio da legalidade. Sendo assim, o critério básico é o de que dependem de lei todas as disposições que se refiram aos elementos que compõem a exigência do tributo, isto

³⁸ SILVA, Curso de direito constitucional positivo, 2005, p. 420

³⁹ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65.

⁴⁰ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

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

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁴¹ COSTA, ICMS mercantil, 2008, p. 26.

é, “os elementos tradicionalmente considerados como essenciais ao tributo estão sujeitos ao princípio da reserva absoluta da lei”⁴².

Impende gizar, no entanto, que há estritas exceções à regra da reserva da lei formal na própria Constituição⁴³, a qual, no que se refere à majoração de tributos, “reservou ao Poder Executivo competência para alterar as alíquotas de certos tributos de sua competência.”⁴⁴

No que concerne ao ICMS, há na doutrina o entendimento de que o referido imposto está adornado com um princípio da legalidade – ou de reserva legal – especial, visto que, exige que certas matérias venham antes disciplinadas em lei complementar:

Espécie de tributo que é, obviamente está o ICMS submetido ao princípio da reserva legal. Pode-se inclusive dizer que o ICMS, em determinados aspectos, está preso a um princípio da reserva legal especial, uma vez que certas questões relacionadas a este imposto devem, antes de receber o tratamento da lei ordinária estadual, ser definidas por lei complementar federal. Ou seja, não basta a mera lei ordinária, esta há de ser precedida por lei complementar que trate destas questões.⁴⁵

Dessa forma, por determinação da própria Lei Republicana, é incumbido à Lei Complementar, referente às normas gerais, laborar os aspectos mais relevantes do tributo, como contribuintes e responsáveis, substituição tributária, compensação e manutenção de créditos bases de cálculo e regime de tratamento para microempresas.⁴⁶

2.2.3 Princípio da segurança jurídica

Inerente ao valor justiça, o princípio da segurança jurídica está pautado na garantia de previsibilidade da regulação da conduta, em específico, no concernente aos seus efeitos jurídicos. É o que ensina Paulo de Barros Carvalho:

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no

⁴² GRECO, Marco Aurélio. apud MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – exigência do imposto nas operações interestaduais decorrentes de vendas pela internet. Revista dialética de direito tributário. São Paulo, Dialética, n. 188, maio 2011. p. 135

⁴³ Art. 177, § 4º, da Constituição Federal.

⁴⁴ COSTA, ICMS mercantil, 2008, p. 26.

⁴⁵ MARQUES, T. M., Revista dialética de direito tributário, 2011, p. 135.

⁴⁶ COSTA, op. cit., p. 24.

modo pelo qual a aplicação das normas de direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado.⁴⁷

Esta premissa geral do Direito alicerça uma proposta de estabilidade jurídica frente ao regramento social. Posto isso, faz-se inadiável a compreensão da estreitíssima relação entre o princípio geral da segurança jurídica e os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da não-surpresa.

2.2.4 Princípios da irretroatividade, da anterioridade e da não-surpresa

Jungido do intuito de fazer previsíveis seus reais efeitos perante a sociedade, o Direito Tributário conta ainda com o princípio da não-surpresa. Este princípio visa fazer respeitar o mínimo período de espera para que o contribuinte não seja bruscamente surpreendido por ato que onere, seja este a instituição ou majoração de tributo, seja o cancelamento de isenção ou de outro benefício redutor da exação.

Decorrente disso, serão atingidos por esse princípio, particularmente, “as isenções concedidas sem prazo certo, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio ou a prestação de serviços em geral, adiando a aplicação da lei tributária, para o exercício financeiro subsequente ao da publicação da lei que as cancela.”⁴⁸

Com efeito, no intuito de encorpar a pretensa previsibilidade dos efeitos normativos e reforçar a segurança, decorre das limitações de tributar anteriores o princípio da anterioridade, o qual determina que para que o tributo possa ser cobrado legitimamente é imprescindível que a publicação da lei que o institui ou o majora tenha sido anterior ao exercício financeiro em que seja exigido o tributo, a chamada anterioridade anual. Ademais, deve-se respeitar a antecedência mínima de noventa dias entre a data em que a lei foi publicada e o início do exercício financeiro da sua aplicação, ou seja, a anterioridade nonagesimal. Fazendo isso, somente no ano seguinte ao da criação o ato se insere no contexto comunicacional do direito.⁴⁹

A Lei Maior acerca disso, determina o seguinte:

⁴⁷ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 200.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 417.

⁴⁹ CARVALHO, op. cit., p. 209.

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

I – *omissis*;

II – *omissis*;

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;

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;

Em síntese, pelo princípio da anterioridade, não é suficiente que a lei que cria ou aumenta o tributo esteja em vigor no exercício anterior ao de sua cobrança administrativa. Neste ponto, cabe versar acerca do princípio da irretroatividade, que garante que a norma tributária não poderá ser aplicada a fatos pretéritos, dessa forma, é preciso, ainda, que a lei esteja em vigor no exercício anterior ao da ocorrência do fato impositivo.⁵⁰

Há, entretanto, algumas exceções que merecem atenção, pois, além da regra geral, existem tributos que estão sujeitos apenas à anterioridade anual, assim como a CF/88 prevê para outro agrupamento de tributos a somente a aplicação da anterioridade nonagesimal, e, por fim, também se admite que certas exceções não se sujeitam a ambos os tipos de anterioridade.

Acerca disso, discorre detalhadamente Paulo de Barros Carvalho sobre os quatro regimes de vigência das leis que criam ou majoram tributos:

(I) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (II) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (III) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (IV) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.⁵¹

Em suma, feitas as devidas ressalvas, não é constitucional criar tributo para ser cobrado no mesmo exercício financeiro, bem como também não é constitucional aumentá-lo, cobrando-o majorado no mesmo exercício. Tais práticas

⁵⁰ CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, 2007, p. 188.

⁵¹ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 210 – 211.

instalariam a surpresa tributária, que a moral administrativa condena e a Lei Maior proíbe.⁵²

Conclui-se, portanto, que “o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias [...], que afetaria o planejamento de suas atividades”⁵³

2.2.4 Princípio da isonomia tributária

Formulado expressamente na Constituição Federal em seu artigo 5º, o princípio da igualdade garante que todos são iguais e assegura a isonomia entre os indivíduos. Ademais, ecoa o referido princípio, particularmente, no campo dos tributos no Texto Magno, o qual traz aos entes tributantes a vedação de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, e ainda proíbe “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”⁵⁴

Decorrente disso, primeiramente, resta firmado que qualquer indivíduo que se encaixe na hipótese delimitada legalmente está sujeito às implicações legais. Um segundo aspecto diz respeito à elaboração da norma, vedando que o legislador dê tratamento diverso a situações idênticas ou equivalentes.

Dentre outros apontamentos, no referente ao princípio da isonomia, urge ressaltar que:

A igualdade é uma *garantia do indivíduo* e não *do Estado*. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista (CTN, art. 108, §1º). (grifos do autor)⁵⁵

Apreende-se de tais considerações que a invocação de tal princípio está restrita ao contribuinte, não sendo aplicável, por analogia à administração pública.

⁵² CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, 2007, p. 193 – 194.

⁵³ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2008, p. 123.

⁵⁴ Art. 150, I da Constituição Federal.

⁵⁵ AMARO, op. cit., p. 136 - 137.

2.3.5 Princípio da vedação de tributo confiscatório

Conceitua-se o ato de confiscar como “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.”⁵⁶ Este princípio está assentado na proposição constitucional da proteção à propriedade⁵⁷, da qual decorre a exigência de prévia e justa indenização na desapropriação⁵⁸, e está expressamente disposto no inciso IV do artigo 150 da CF/88.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ considera o citado dispositivo apenas como uma advertência ao legislador de que existem barreiras para a carga tributária, pois, malgrado qualquer excesso impositivo acarretar no contribuinte a sensação de confisco, é difícil detectar os limites, e, no caso dos bens de consumo, em que o gravame se incorpora no preço, é possível cogitar-se de altas taxações sem que, contudo, explicitem-se vestígios de efeitos confiscatórios.

Acompanha o lente, nesse viés, o doutrinador Luciano Amaro nos seguintes termos:

O problema está em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco, ou, considerada isoladamente certa situação tributável, qual o limite máximo do ônus tributário que legitimamente sobre ela poderia impor-se.

[...]

O princípio da vedação de tributo confiscatório [...] é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco. (grifos do autor)⁶⁰

Por fim, deve-se esclarecer que o princípio aqui tratado não está revestido de objetividade ou tem cunho matemático, tão somente servindo de diretriz para o legislador ordinário. Assim, tomando por parâmetro o conceito de Aliomar Baleeiro, é possível afirmar que o tributo confiscatório é todo aquele que absorve consideravelmente o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impossibilita o exercício da atividade lícita e moral.⁶¹

2.3.6 Princípio da vedação ao limite de tráfego

⁵⁶ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2008, p. 144.

⁵⁷ Art. 5º, XXII e art. 170, II da Constituição Federal.

⁵⁸ Art. 5º, XXIV, art. 182, §§3º e 4º; e art. 184, todos da Constituição Federal.

⁵⁹ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 214.

⁶⁰ AMARO, loc. cit.

⁶¹ BALEEIRO, Limitações constitucionais ao poder de tributar, 1999, p. 564.

O artigo 150, V, da Lei Magna impede a instituição de obstáculos ao tráfego de pessoas e bens através de exações interestaduais ou intermunicipais – excetuando-se a exigência de pedágio em vias pelas quais o Poder Público é o responsável. Isso se dá porque “a circulação de pessoas e bens não pode ser limitada ou embaraçada por tributação interestadual ou intermunicipal.”⁶²

Indiretamente, relaciona-se com o princípio da isonomia em favor da vedação à discriminação de pessoas e bens.⁶³ Dessa forma, fica vedado aos entes tributantes graduar tributos em razão da região de onde proveem os bens ou serviços, ou em razão do local para o qual se destinam, isto é, “a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza.”⁶⁴

Portanto, prestigia-se aqui liberdade de tráfego e a liberdade de comércio.

2.3.7 Princípio da não cumulatividade

Em suma, o princípio da não cumulatividade é objetivo e versa que o valor do tributo devido em cada operação terá sua compensação com a quantia incidente sobre as anteriores⁶⁵, em outras palavras, diz-se que o referido princípio “obriga que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.”⁶⁶

Este princípio, entretanto, não é de aplicação geral e indiscriminada a todos os tributos, aplica-se este tratamento apenas ao ICMS, ao IPI, aos impostos de competência residual e a certas contribuições sociais.

Insta gizar que, tão somente ao ICMS, aplica-se a seguinte exceção ao princípio constitucional da não cumulatividade: “a isenção ou não incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas

⁶² BALEEIRO, Limitações constitucionais ao poder de tributar, 1999, p. 436.

⁶³ AMARO, Direito tributário brasileiro, 2008, p. 146.

⁶⁴ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 218.

⁶⁵ CARVALHO, *Ibid.*, p. 220.

⁶⁶ AMARO, *op. cit.*, p. 148.

operações seguintes e carretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.”⁶⁷

Ainda sobre a não cumulatividade no ICMS, versa sobre sua sistemática de aplicação o doutrinador Aroldo Mattos:

Consiste a sistemática da não-cumulatividade na dedução ou abatimento compulsório do imposto incidido nas operações e prestações anteriores das subsequentes. Trata-se, pois, o ICMS de um tributo teoricamente neutro nas fases da produção e circulação das mercadorias e serviço, já que quem deve suportar integral e unicamente sua carga é o consumidor final.⁶⁸

Compreende-se, então, que a não cumulatividade do ICMS se refere ao fato de que o imposto não onera a produção, mas sim o consumo, e o intuito dessa premissa constitucional é reprimir a incidência de um mesmo tributo sobre o incidido na fase anterior, impedindo, conseqüentemente, a superposição tributária ou a cobrança em cascata.⁶⁹

2.3 Primeiras conclusões

Conforme aventado acima, a Constituição Federal, em sua condição de superioridade hierárquica em relação às demais normas, ocupa tópico superior dentro do ordenamento jurídico e estabelece a matriz das competências atribuídas às pessoas políticas.⁷⁰

Dispõe também a Norma Maior vigente que a forma de Estado do Brasil é o Federalismo, o que implica dizer que é formado por Entes dotados de autonomia político-administrativa à qual foi concedida através da atribuição de competências.

Visto que a aquisição de competência equivale a adquirir encargos, ainda está presente na norma constitucional a repartição de competências tributárias, como forma de garantir que cada um dos Estados-membros possa lidar com suas próprias despesas.

⁶⁷ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 220.

⁶⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006, p. 271.

⁶⁹ Id., Ibid., p. 272.

⁷⁰ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 30.

Posto isso, resta claro que é estreita a ligação entre a repartição de competências e o pacto federativo, pois aquela dá garantia à autonomia dos entes federados, o que, por sua vez, é indispensável à manutenção do pacto federal.

Ademais, ressalta-se que a CF/88 possui estrutura considerada rígida, preocupando-se em limitar o poder Estatal e velar pelas garantias individuais, exemplo disso são as proposições que limitam o poder de tributar dos Entes federados, os devanditos princípios em matéria tributária.

Destarte, restam apontados os principais aspectos constitucionais atinentes ao sistema tributário nacional que abalizarão o raciocínio a ser desenvolvido.

3 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS

Vistas as diretrizes do sistema tributário pátrio, resta claro que deverá a norma ordinária instituidora ou majoradora de tributo pautar-se nos parâmetros constitucionais que abalizam o exercício da competência tributária, além de observar a norma-padrão de incidência de cada exação.⁷¹

Dessa maneira, assim como os demais tributos, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços possui respaldo na Norma Maior – genericamente previsto no art. 155, inciso II da CF/88 –, a qual também lhe confere paradigmas de incidência – estes presentes no art. 155, § 2º, incisos I a XII.

Suplementarmente, o tributo supracitado encontra regras gerais assentadas na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96).

3.1 Breves considerações históricas e a previsão do ICMS na Constituição Federal de 1988

Nas primeiras Constituições pátrias, de 1824 e de 1821, a tributação era totalmente voltada para o patrimônio, surgindo, posteriormente, o regramento tributário sobre o comércio e a produção.

Somente com a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, de competência legislativa dos Estados, surgiu no Brasil a tributação sobre o consumo, com a instituição do Imposto sobre Vendas Mercantis, cuja criação ocorreu com o objetivo de arrecadar sobre as então recém-criadas duplicatas, cuja emissão dava azo ao recolhimento do tributo sobre as vendas realizadas pelos comerciantes.⁷²

Com o advento da Constituição de 1934, as hipóteses de incidência do tributo destacado foram alargadas, passando a ser nominado de Imposto sobre Vendas e Consignações, constituindo a maior parcela da arrecadação dos Estados.

Entretanto, o IVC era imposto “em cascata” ou cumulativo, o que significa dizer que tinha incidência em cada operação de venda até chegar ao consumidor

⁷¹ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 30.

⁷² MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 63.

final, inclusive sobre o imposto já pago em operação anterior, onerando vultuosamente o produto final.⁷³

Adiante, a Emenda à Constituição nº 18 de 1965 introduziu ao ordenamento o princípio da não-cumulatividade sobre o consumo. Surge, então, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias que, em suma, substituiu o IVC. Subsequentemente, o primado da não-cumulatividade foi mantido pela Constituição de 1967.

Como divisa no histórico do ICMS, temos a promulgação da atual Constituição e a vigência do novo Sistema Tributário, quando o referido imposto passou a albergar vários outros tributos num único rótulo, tornando-se originariamente complexo, pois passou a incidir também sobre serviços de comunicação, serviços de fornecimento e distribuição de energia elétrica e serviços de transporte.⁷⁴

Outro marco foi a possibilidade de os Estados legislarem sobre o tributo, conferindo-lhes o poder de decidir acerca das alíquotas internas, sendo o Senado Federal responsável apenas por fixar quais seriam as alíquotas mínimas e as máximas.

3.3 Hipótese e conseqüente da regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações mercantis

Vistas as conceituações introdutórias acerca do Direito Tributário e suas diretrizes principiológicas concernentes ao imposto em voga, cumpre analisar a regra-matriz da hipótese de incidência do ICMS mercantil.

Citando Lourival Vilanova, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁷⁵ descreve a hipótese da norma tributária como uma proposição descritiva de situação objetiva real, elaborada através do recolhimento de dados de fato da realidade, qualificados como fatos jurídicos pelo legislador. Este último, por sua vez, conceitua o fato estabelecedor da relação jurídica do tributo pautado nas suas propriedades julgadas importantes para a sua caracterização.⁷⁶

⁷³ MARQUES, A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito, 2010, p. 63.

⁷⁴ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 34.

⁷⁵ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 322.

⁷⁶ Id., Ibid., p. 323.

De tais propriedades, permite-se extrair critérios identificadores que possibilitam a distinção do referido fato e que consistem em: aspecto material; aspecto espacial e aspecto temporal.

Outrossim, além dos aspectos oferecidos pelo conceito normativo, os quais consistem no reconhecimento do fato jurídico tributário, a hipótese também instala critérios que permitem identificar o vínculo jurídico nascido, isto é, dá ensejo à previsão de uma relação jurídica – cuja instalação é imediata à concretização do fato – , originando, portanto, o aspecto subjetivo e o aspecto quantitativo.⁷⁷

Em face desses apontamentos, e considerando que o objeto de tributação é a operação relativa à circulação de mercadorias, implica-se inadiável o direcionamento do foco para a estrutura da regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria, a qual compreende os critérios material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

3.3.1 Aspecto material

O critério material, nas palavras do magistério Eliud Costa, reflete a descrição objetiva do fato, desde que seja ele lícito, pois apenas os fatos lícitos da realidade podem ser colhidos para a elaboração da hipótese⁷⁸, e segue o lente:

O critério material é o próprio negócio jurídico ou a situação mediante a qual alguém se sujeita ao pagamento do tributo: importar, exportar, auferir renda, industrializar, ser proprietário, herdar, vender mercadorias, doar, prestar serviços, realizar obra pública, etc.⁷⁹

O ditame constitucional prevê a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”⁸⁰. Perceptível é, portanto, que sob o signo ICMS estão comportados diversos fatos identificadores de impostos, uma aglutinação deles, os quais possuem hipótese de incidência e bases de cálculo distintas, assim corrobora Carrazza:

⁷⁷ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 353.

⁷⁸ COSTA, ICMS Mercantil, 2008. p. 134.

⁷⁹ COSTA, loc. cit.

⁸⁰ Art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada de mercadorias exportadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁸¹

Ademais, não sobeja repisar que, sem exclusão de relevância dos outros tipos do referido imposto, o desenvolvimento que segue está orientado unicamente pela hipótese de incidência das operações mercantis, com o propósito de manter circunscrito o objetivo a que o presente estudo se propõe.

Uma vez que o imposto em comento, sob a antedita dicção da CF/88 e, ainda, da LC 87/96⁸², remete a “operações relativas à circulação de mercadorias”, depreende-se, então, que o objeto do tributo são as operações e não a mercadoria, pois o imposto em relato onera apenas o consumo, e ainda, que é apropriado o detalhamento dos três elementos a que se refere a norma: operação, circulação e mercadorias.

Operação configura ato regulado pela norma positivada que possua eficácia jurídica, mais especificamente, pode-se falar que é “a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”.⁸³

Cumprir trazer à baila, a lição de Aroldo Gomes de Mattos, que conceitua e exemplifica as operações da seguinte forma:

Operações é um vocábulo plurissignificativo que foi empregado com nítido sentido de realização de atos ou fatos jurídicos (compra, venda, escambo, dação em pagamento, importação, exportação, etc.) efetuados por comerciantes industriais, produtores, prestadores de serviços e até mesmo por pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo a circulação de mercadorias ou bens.⁸⁴

Convém atentar que, para efeito de incidência do imposto em voga, as operações tidas como negócios jurídicos devem ser de cunho econômico, uma vez

⁸¹ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 34 – 35.

⁸² Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS — Teoria e Prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 – 12.

⁸⁴ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 20.

que “a trajetória do bem tributável deve ter por fim o impulso da produção ao consumo mediante sucessivas transferências de propriedade.”⁸⁵

Assim, “a ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.”⁸⁶ Em outras palavras, as circulações integram o núcleo da hipótese de incidência do ICMS-mercadoria, posto que ICMS incide sobre a realização das operações, não onera a suas etapas, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade.

A que se refere às palavras “mercadoria” e “bens”, para o Direito Tributário, sua extensão é ampla e difusa, possuindo inúmeros significados, a depender da lei, do tributo e do ângulo de enfoque adotado pelo sujeito cognoscente.⁸⁷ A própria Constituição emprega como análogas ambas as expressões e, a par disso, segue a discriminação:

São mercadorias ou bens as coisas móveis, materiais ou imateriais, objeto de operações ou negócios, regulados no Direito Comercial e Civil, inclusive as importadas, nas diversas fases de sua circulação, sejam quais forem as designações que tiverem (produtos, materiais, artefatos, insumos, matérias-primas, sucatas, embalagens, solventes etc.) adquiridas ou não com (a) habitualidade e (b) intenção de revenda e lucro, e independentemente de sua destinação específica (comercialização, industrialização, ativo permanente, consumo etc.)⁸⁸

Sem embargos, deverão ser observadas as diretrizes constitucionais pertinentes, conforme as quais é realizada a interpretação do ordenamento positivo, além de buscar nas normas infraconstitucionais a delimitação do que venha a ser mercadoria. E é com esse raciocínio que Costa, socorrido pelos elementos do Direito Comercial, define como mercadoria “bem corpóreo, móvel ou semovente, objeto de circulação comercial, destinando-se, por via de consequência, à venda ou locação com propósito de lucro.”⁸⁹

Dessa forma, “bens alienados de forma casual não constituem mercadoria”⁹⁰, porquanto não é objeto de comércio habitual, bem como não é possível a incidência de tributo sobre os atos materiais ou físicos do processo

⁸⁵ COSTA, ICMS mercantil, 2008, p. 107.

⁸⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro apud COELHO, Curso de direito tributário, 2007, p. 532.

⁸⁷ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 26.

⁸⁸ MATTOS, *ibid.*, p. 27.

⁸⁹ COSTA, *op. cit.*, p. 116.

⁹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 433.

produtivo que não ensejam o ingresso no meio dinâmico da economia da circulação e do consumo.⁹¹ As mercadorias são assim classificadas e distintas dos demais bens pela destinação que lhes são atribuídas. Ainda nesse viés, vem a propósito o assentimento de Andrei Pitten Velloso:

As mercadorias não se singularizam por propriedades peculiares, próprias da coisa. Não existem bens que sejam ontologicamente (por sua natureza) mercadorias. O que há são bens tratados como mercadorias, que recebem a destinação de mercadorias. (...) A destinação comercial que qualifica o bem.⁹²

Com vistas a complementar o aspecto material, passa-se ao termo “circulação”, o qual comporta o conceito de movimentação com mudança de patrimônio, uma vez que significa a passagem de mercadorias, sob o manto de um título jurídico, de uma pessoa para outra.⁹³

Outrora, com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, foi levantada a tese segundo a qual bastava a mera saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou do produtor, irrelevante o motivo pelo qual tenha ocorrido, para que estivesse configurado a hipótese de incidência. “Em seu lugar, contrapôs-se a tese doutrinariamente unânime e juridicamente adequada que entende não haver circulação sem a transferência de propriedade das mercadorias.”⁹⁴

Segundo Sacha Calmon, só é relevante juridicamente a operação mercantil com potencial para promover a circulação de mercadoria como instrumento e forma de transferir-lhe a titularidade. Logo, a incidência do imposto não abrange mera saída ou circulação física de mercadoria que não expresse mudança de titularidade da posse.⁹⁵

Na hipótese, acredita-se que seja necessária a circulação física (deslocamento da mercadoria) em conjunto com a circulação jurídica (mudança de titularidade) para perfazer o conceito de circulação, porquanto:

Ambas devem estar presentes para legitimar a cobrança do ICMS: isoladamente consideradas, são condições necessárias, mas não

⁹¹ COELHO, Curso de Direito Tributário, 2007, p. 531.

⁹² VELLOSO, Constituição Tributária Interpretada, 2012, p. 431.

⁹³ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 14.

⁹⁴ COELHO, loc. cit.

⁹⁵ COELHO, Ibid., p. 532.

suficientes para tal desiderato. Se qualquer uma delas estiver ausente, a exigência será ilegítima, por carência de competência.⁹⁶

Em suma, perfazem o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS as operações jurídicas nas quais as mercadorias percorrem o caminho da produção – com intuito de auferir lucro – ao consumo – o qual encerra a operação –, por meio de circulação física com mudança de titularidade jurídica.⁹⁷

3.3.2 Aspecto espacial

Para que se configure a incidência, é necessário que seja indicado o local em que ela ocorre, pois, “os fatos oponíveis ocorrem sempre em um determinado lugar, cumprindo o legislador fixar o local [...] em que, uma vez acontecida a materialidade tributária, se repude devida a obrigação respectiva”⁹⁸. Nas palavras de Aroldo Gomes de Mattos:

Assim, entende-se como fato gerador do ICMS a área territorial do Estado competente para criá-lo e onde, *ipso facto*, deve a lei estadual prever a ocorrência da operação de circulação de mercadorias e da prestação dos serviços tributáveis,⁹⁹

Sob enfoque abrangente, este critério tem estreita relação com a competência para instituir e exigir o tributo, visto que o raio territorial de incidência do imposto abrange “qualquer lugar do Estado que editou a lei.”¹⁰⁰

No que tange ao ICMS, a descrição normativa não se ocupa em ditar espaços zelosamente delimitados para propagação de seus legítimos efeitos, coincidindo o fato condicionante do espaço com a latitude eficaz da lei.¹⁰¹

No entanto, merece atenção a indicação infraconstitucional referente ao local. A CF/88 determinou, em matéria de indicação do lugar em que é devido o ICMS, que cabe à lei complementar “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de

⁹⁶ VELLOSO, Constituição Tributária Interpretada, 2012, p. 432.

⁹⁷ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 43.

⁹⁸ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 23.

⁹⁹ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 216.

¹⁰⁰ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 422.

¹⁰¹ CARVALHO, *Ibid.*, p. 328.

mercadorias e das prestações de serviços”¹⁰². Então, coube à LC 87/96 cumprir essa determinação, averbando, em matéria de operações mercantis, o seguinte:

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;
- 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;

Notável é que o supracitado dispositivo, dentro da abrangência constitucional, determina como local o estabelecimento, sendo assim entendido como o conjunto de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo empresário para a exploração de atividade mercantil.¹⁰³ Restando firmado que o local de exigência do imposto é o onde está localizado o estabelecimento empresarial.

A própria Lei Complementar nº 87, de 1996, no mesmo dispositivo descrito acima, demarca o que vem a ser estabelecimento para fins de tributação do ICMS:

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

¹⁰² Art. 155, §2º, inciso XII, alínea *d* da Constituição Federal.

¹⁰³ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 24.

- I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;
- II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;
- III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;
- IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Em vista disso, a lei empenha-se em fazer entender que o estabelecimento não se confunde com a própria pessoa física ou jurídica e, de igual forma, não equivale a domicílio, restringindo-se às atividades do empresário.

Há que se considerar que o estabelecimento pode tomar várias formas – inclusive virtual – e ser dividido em mais de um prédio físico, distribuídos em diversos locais, e o que se sabe é que as leis tributárias o definem como o local onde a empresa desenvolve as suas atividades.¹⁰⁴

É ponto de merecido destaque o questionamento acerca da possibilidade de considerar o espaço virtual acessível por meio de endereço eletrônico – *site* – como estabelecimento mercantil, acerca do qual, adotar-se-á o seguinte posicionamento:

A diversificada utilização e a flexibilidade de seu desempenho, por si só, não permitem caracterizar “site” como um autêntico estabelecimento, para todos os fins e efeitos tributários no caso de representar um mero local (espaço virtual) que atue como um estabelecimento administrativo, sem promover qualquer circulação de bens.

Embora nos negócios mercantis o “site” possa implicar ampla performance, concretizando uma venda, o fato é que o objeto *mercadoria* representa um bem corpóreo, que se encontra em determinado local físico, distinto do próprio “site”.

Apesar de o fato gerador do ICMS materializar-se com a realização do negócio mercantil, é inegável que a situação física – no caso, por exemplo, a saída de mercadorias – sempre deve ocorrer dentro de um espaço físico (e não virtual), tornando-se imprescritível o seu respectivo controle (entradas, saídas, estoques) para assegurar o cumprimento de obrigação tributária. (grifos do autor)¹⁰⁵

Do conceito acima se depreende que, tratando-se a mercadoria de bem corpóreo e o *site*, de espaço virtual, considera-se o estabelecimento na operação, o centro de distribuição da mercadoria para fins de tributação do ICMS.

¹⁰⁴ COSTA, ICMS mercantil, 2008, p. 244 – 245.

¹⁰⁵ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 27.

3.3.3 Aspecto temporal

O aspecto temporal diz respeito ao momento exato em que se dá por ocorrido o evento que dá azo à relação jurídica tributária, reputando-se indispensável para a constituição do crédito tributário e materializando a obrigação tributária.¹⁰⁶

Em outras palavras, diz respeito ao grupo de indicações, elencadas na regra tributária, que esclareça quando exatamente acontece “marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e suas obrigações.”¹⁰⁷

Partindo do pressuposto de que “o marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”¹⁰⁸, “o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.”¹⁰⁹

Desta feita, reputa-se acontecido o evento que marca o surgimento da obrigação, para Paulo de Barros Carvalho, no instante em que mercadorias deixarem o estabelecimento.¹¹⁰ Hipótese esta, adotada pela LC 87/96.

Contudo, há de se atentar para o fato de que a mera transferência física da mercadoria não autoriza a incidência, e é dessa reflexão de que parte Roque Antônio Carrazza para afirmar que a causa da saída deve estar precedida da operação com finalidade de auferir lucro e com o intuito de transferir a titularidade, passando a ser exigível o imposto a partir de efetivada a operação, a saber, no momento de entrega efetiva da mercadoria.¹¹¹

3.3.4 Aspecto subjetivo

Imprescindível para a configuração da relação jurídica tributária é o reconhecimento de que esta constitui-se de dois polos: o polo ativo e o polo passivo.

Figura como sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária, seja ela principal ou acessória, aquele que é titular do direito de exigir o cumprimento da

¹⁰⁶ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 228.

¹⁰⁷ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 331.

¹⁰⁸ CARVALHO, *Ibid.*, p. 332.

¹⁰⁹ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 46.

¹¹⁰ CARVALHO, *op. cit.*, p. 422.

¹¹¹ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 50 – 51.

obrigação.¹¹² A sua identificação, quando não explícita pelo legislador, é possível ser efetivada através do reconhecimento da pessoa de direito público competente para instituir o tributo. Encorpa tal entendimento o professor Eliud Costa, nos seguintes termos:

O sujeito ativo por excelência é o titular da competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Assim, com fulcro nas determinações constitucionais que preveem discriminação de competências, podem ser sujeitos ativos, no Brasil, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. (sic)¹¹³

Em se tratando de ICMS, figuram como sujeitos ativos, em regra, os Estados e o Distrito Federal.

Acerca da sujeição passiva, a Lei Magna atual não indica expressamente quem é o agente capaz de fazer surgir a relação jurídica tributária, cumpre voltar-se às regras gerais contidas no Código Tributário Nacional¹¹⁴, o qual se preocupou em dispor exaustivamente acerca da matéria, além do regramento particular ao ICMS feito pela LC 87/96, que dita:

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.

A doutrina, a respeito do que seja de sujeito passivo, versa: “Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.”¹¹⁵ Ademais, acrescenta Antônio Carrazza que é de fácil identificação o sujeito passivo, podendo ser o comercial, o industrial, o produtor.¹¹⁶

¹¹² AMARO, Curso de direito tributário brasileiro, 2008, p. 291.

¹¹³ COSTA, ICMS, 2008, p. 249.

¹¹⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

¹¹⁵ AMARO, op. cit, p. 297.

¹¹⁶ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 37.

Na afirmativa desse último apontamento, cumpre dizer que:

No universo de pessoas que de alguma forma possam extrair vantagens econômicas de negócios mercantis, ao legislador eleger o importador (pessoa física ou jurídica), o comerciante, o industrial e o produtor, ou quem, mesmo sem investidura formal nessas atividades, realize com habitualidade operações mercantis.¹¹⁷

Visto isso, possível dizer que “só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis.”¹¹⁸

Concisamente, o que se entende do aspecto subjetivo formador da hipótese de incidência é que “sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento”¹¹⁹, por evento, entenda-se a operação comercial propriamente dita.

3.3.5 Aspecto quantitativo

No que atine à expressão quantitativa da regra-matriz, é possível falar em dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Base de cálculo é o aspecto quantitativo que denota a grandeza do aspecto material da hipótese tributária, para fins de incidência da alíquota. Sendo assim, compreende a base de cálculo o valor integral da operação – seja ela real ou presumida –, pois é através dela que se apura o ICMS devido em cada operação, de forma a garantir a não-cumulatividade. E, sobre a importância desse elemento, versa José Eduardo Soares de Melo:

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

[...] A grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base imponível, caracterizadora do “quantum” devido pelo contribuinte.¹²⁰

¹¹⁷ COSTA, ICMS Mercantil, 2008, p. 257.

¹¹⁸ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 39.

¹¹⁹ CARVALHO, Curso de direito tributário, 2012, p. 422.

¹²⁰ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 189.

As normas gerais da base de cálculo dos impostos devem ser estabelecidas em Lei Complementar, em vista de a CF/88 não ter especificado o indicativo da base de cálculo dos tributos. Obedece, assim, a lógica de manter relação mínima com o objeto tributário, com a capacidade econômica do contribuinte, inerente ao critério pessoal e conectado ao fato tributário previsto normativamente.¹²¹

Em se tratando, especificamente, da valoração da base de cálculo sobre a operação esta se equivalerá ao “valor da operação de que decorrer a entrada ou saída da mercadoria ou bem e o valor dos serviços prestados, conforme o caso, ambos livremente compactuados pelas partes.”¹²²

Com o fito de elidir qualquer confusão entre os critérios que figuram na valoração do *quantum* a ser devido pelo sujeito passivo e representem a quantificação da norma jurídica de quantificação, merecem expressa distinção a base de cálculo e a alíquota: “enquanto a primeira constitui o elemento básico, a efetiva grandeza da materialidade tributária, a alíquota representa parte, quota ou fração desse determinado montante.”¹²³

No que atine a essas quotas, à dicção da Lei Superior, no artigo 155, parágrafo 2º, a competência para instituir e quantificar as alíquotas deve obedecer às seguintes regras:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

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;

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;

¹²¹ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 190.

¹²² MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 240.

¹²³ MELO, ICMS, 2009, p. 222.

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

Nesse aspecto, fica a encargo dos Estados apenas a competência residual para “fixar, alternativamente, através de leis ordinárias, as alíquotas internas e interestaduais (observando o limite máximo fixado pelo Senado Federal).”¹²⁴ Ademais, devem ser observado também o princípio da seletividade, que faz variar a alíquotas em função da essencialidade da mercadoria

Compete clarear que, apesar de as Resoluções do Senado e os Convênios Interestaduais não serem propriamente leis, nos casos em que foram invocados pela Constituição possuem força de lei.¹²⁵

Em suma, os Estados são responsáveis por fixar livremente suas alíquotas internas, abalizados pelo critério da essencialidade do bem tributado, e é facultado ao Senado Federal fixar os limites máximos e mínimos dessas alíquotas.

Impera registrar agora um assunto de inadiável relevância para o presente estudo, a questão imposta pelo inciso VII do referido ditame constitucional, o qual do diferencial de alíquotas.

Retomando o antedito pacto federativo e a necessidade de harmonizar as diferenças regionais, é possível falar no artifício do diferencial de alíquotas como meio de equilíbrio de arrecadação entre os Entes tributantes, pois “a alíquota interestadual é menor (geralmente de 12%) do que a interna (geralmente de 18%) cabendo a aplicação do diferencial (6%) em operações e prestações interestaduais realizadas com consumidor final.”¹²⁶

3.4 Conclusões parciais

Em breve síntese, com base nos critérios ventilados *supra*, deduz-se que a regra-matriz de incidência do ICMS busca paradigmas abrigados na Constituição

¹²⁴ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 398.

¹²⁵ Id., Ibid., p. 399.

¹²⁶ Id., Ibid., p. 401.

Federal, a qual, por vezes, oferece certa margem para que o legislador ordinário na construção dos padrões de incidência da exação.

Assim, revela-se inicialmente que o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência do referido imposto faz menção a três termos que merecem ser delineados. Inicialmente, cumpre dizer que mercadorias são coisas móveis (materiais ou imateriais) que se distinguem pela sua destinação, a saber, o comércio; tidas como integrantes de espécie do gênero bens e não se confundindo com estes. Já a circulação, *lato sensu*, refere-se à deslocação; porém, a circulação para fins de tributação pelo ICMS aglutina a circulação física (movimentação física) e a circulação jurídica (mudança de titularidade). Finalmente, a operação – o efetivo objeto do tributo – tem sentido de negócio jurídico, ato apto a produzir efeitos jurídicos, no caso, a transferência de titularidade do bem, o que remete à circulação jurídica, e, por ter como objeto as mercadorias, deve ser efetivado com o intuito de auferir lucro.

O aspecto espacial reputa ao local em que ocorre a relação que, no caso do ICMS, é o espaço territorial do Estado que o instituiu e onde está localizado o espaço físico em que são realizadas as atividades comerciais da empresa, isto é, o estabelecimento.

Já o aspecto temporal está relacionado à quando se torna exigível o ICMS, que é o momento em que se consolida a relação, ou seja, na saída da mercadoria do estabelecimento.

Sucedem que, a materialização dos aspectos vistos incorre na configuração da hipótese de incidência do ICMS mercantil, fato que, por sua vez, produz o conseqüente da hipótese tributária, formado pelos critérios subjetivo e quantitativo.

O aspecto subjetivo surge quando estabelecida, efetivamente, a relação obrigacional tributária. Portanto, se refere a quem possui o direito de exigir o cumprimento da obrigação, o sujeito ativo (Estados e Distrito Federal), e àquele que tem o dever de prestar a obrigação, o sujeito passivo ou contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor).

Por fim, apontou-se a base de cálculo como o indicativo da grandeza do aspecto material, representando o quantitativo da operação, e sob o qual incide a parte, quota ou fração nominada de alíquota. Ambas são figuras do aspecto quantitativo.

4 A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS NO E-COMMERCE

É cediço que a globalização e os consequentes avanços tecnológicos, principalmente no que tange ao compartilhamento de dados por meio da rede mundial de computadores, têm feito com que os meios econômico e social estejam mergulhados em constante transformação, implicando, portanto, em alterações no orbe jurídico, este o qual deve moldar-se a essa nova forma de interação.

Numa visão mais setorial, o comércio sofreu influência profunda da modernização, tendo como marco relevante o progresso do comércio eletrônico – ou *e-commerce* –, que inaugurou uma nova modalidade de compra e venda mercantil.

A prática dessa transação comercial vem se intensificando nos últimos anos e, progressivamente, tem movimentado altos valores, merecendo destaque no âmbito do Direito Tributário. Visto que as operações envolvem circulação de mercadorias e serviços, ficam sujeitas, então, à tributação pelo ICMS, que constitui uma das principais fontes de arrecadação dos Estados, de forma que merecem destaque as transações interestaduais.

Porém, dentro do contexto descrito, as atuais regras de incidência tributária se vêm desafiadas, e os conceitos rígidos aos quais estas se atrelam, encontram-se abalados frente à dinâmica do mundo econômico, gerada pelo desenvolvimento da tecnologia da informação.

Nesse viés, compartilha-se do seguinte assentimento:

O constante avanço das relações sociais sobretudo pela revolução das comunicações ocorridas 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.¹²⁷

Modalidade nova que é, carece de específica previsão legislativa, exigindo a reestruturação no sistema de regramento de tributos para abraçar essa prática, sob pena de não verem cumpridas as metas estabelecidas pelo Sistema Constitucional tributário.

¹²⁷ BARROS, Revista dialética de direito tributário, 2011, p. 93.

4.1 O comércio eletrônico ou *e-commerce*

Iniciemos pelo conceito: “*Internet* é o nome genérico que designa o conjunto de redes dos meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores.”¹²⁸

Dessa forma, a *internet* é o instrumento que abriga o *e-commerce*, meio de comércio que transpassa barreiras relativas ao espaço e às relações jurídicas presenciais e possui como características nucleares “a desmaterialização, a tendencial ‘desintermediação’, o anonimato e a extrema mobilidade, sendo precisamente destas características fundamentais que resulta o seu profundo impacto na economia.”¹²⁹

Notório é que a disponibilização de produtos à venda por meio do comércio eletrônico é prática que cresce vultuosamente. No Brasil, “as vendas via Internet somaram 24,12 bilhões de reais em 2012, alta de 29 por cento em relação ao ano anterior [...],9 milhões de brasileiros realizaram a primeira compra via comércio eletrônico em 2012.”¹³⁰

Em pesquisa sobre a relevância do comércio eletrônico em âmbito mundial, a lusitana Rita Calçada Pires elenca os motivos pelos quais as empresas acabam por optarem por esse tipo de comércio:

Numa lógica empresarial, os ganhos temporais assumem tanta importância quanto os ganhos financeiros. Com o comércio eletrônico, observa-se a possibilidade de maximização na gestão de ambos os elementos esse é, exatamente, um fator que auxilia na decisão de escolher o comércio eletrônico em detrimento do comércio tradicional. (sic)¹³¹

Em harmonia com essa lógica, quem utiliza o *e-commerce* para adquirir bens e serviços também o faz atraído por certas razões:

Para o consumidor, o comércio eletrônico assume-se como um novo modo de adquirir bens e serviços, trazendo a vantagem de melhor e mais completa informação, de mais uma escolha e de maior conveniência, bem como uma crescente personalização do consumo. Do ponto de vista do consumidor ocorrem largos benefícios decorrentes de um maior mercado disponível e da inovação nascida dos novos produtos. O consumidor passa a ter maior

¹²⁸ MELO, ICMS – teoria e prática, 2006, p. 138.

¹²⁹ PIRES, Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 780.

¹³⁰ COMÉRCIO eletrônico cresce 29% no Brasil em 2012. Info, São Paulo, 17 jan. 2013.

¹³¹ PIRES, op. cit., p. 786.

controlo na procura, quase não tendo limites para investigação do produto ou serviço pretendido, uma vez que, através da Internet, a busca é simples, quase sem custos [...] e é permitido a comparação com um maior número de ofertas.”¹³²

De tal forma, a rápida difusão do comércio eletrónico se dá pelos argumentos numerados, e ainda:

Porque apresenta uma extrema mobilidade, o comércio eletrónico acelera e difunde as mudanças já em curso, assumindo um notável efeito de propagação, capaz de aumentar de forma vasta a interactividade da economia, tal como gera uma nova temporalidade onde o tempo é reajustado, permitindo um aumento na velocidade dos ciclos de produção, bem como a satisfação das necessidades dos consumidores.(sic)¹³³

Tal modalidade mercantil, para o comerciante, representa uma significativa ampliação no raio de alcance de oferta do seu produto e, para o consumidor, significa facilidade de pesquisa e conforto na compra.

No que tange às operações envolvendo mercadorias, a transação é eletrónica e ocorre por intermédio de ligações tecnológicas, desprovidas da necessidade de deslocamento físico de qualquer dos sujeitos. Entretanto, em se tratando de mercadorias – que são bens corpóreos – há necessidade de se recorrer aos circuitos tradicionais de distribuição para que se tenha efetivada a operação.

4.2 A tributação do e-commerce através da aplicação da atual redação do art. 155, § 2º, VII, “b”

A transação efetivada por meio eletrónico não requer aproximação física e não compreende, senão, o ambiente virtual para ser realizada. Entretanto, viu-se que não é prudente deixar essa modalidade mercantil a esmo. “O comércio eletrónico deve ser efectivamente ser tributado. Não por meras razões monetárias, mas antes por verdadeiras razões jurídicas, para além das económicas.(sic).”¹³⁴

Ocorre que, as vendas são efetuadas virtualmente, no entanto, o vendedor possui centros de distribuição físicos de onde saem as mercadorias que serão encaminhadas ao consumidor final.

¹³² PIRES, Direito tributário e a Constituição, 2012, p. 787.

¹³³ Id. Ibid. p. 783.

¹³⁴ Id. Ibid., p. 790 – 791.

Foi visto que o ICMS encontra previsão constitucional no artigo 155 que dita: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.” Adiante, mais especificamente, é clara em dizer acerca do regime de tributação: “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.”

Notável que se adota procedimento diferenciado de acordo com o consumidor final para o qual será encaminhada a mercadoria, e a explicação está pautada nos seguintes argumentos:

Se o consumidor final for contribuinte do ICMS – obrigado a escriturar os livros fiscais e a registrar suas operações –, o Fisco do Estado do destino tem condições de verificar quais as aquisições mensais do mesmo, feitas noutros Estados, destinadas a ativo fixo ou para uso ou consumo próprio. Nessas condições, poderá “COBRAR” a diferença entre alíquotas interestadual do Estado destinante e a alíquota interna que efetivamente praticar. Caso o contribuinte seja um não-consumidor, não há como operacionalizar a exigência e, pro isso, o ICMS, por inteiro, fica com o erário do Estado da situação do estabelecimento vendedor.(sic)¹³⁵

O ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da tributação na origem para reger as operações em que o consumidor final não é contribuinte. Em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Mizabel Derzi dá a seguinte lição acerca do referido princípio:

Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados.

[...]

No Brasil, o princípio do Estado de origem vigente, também chamado de “mercado integrado”, se adequa melhor à unidade político-econômica territorial. Não há sentido em optar por uma tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é o princípio imperativo da constituição. Como tributo neutro, não obstante, nas operações interestaduais, deve ser repartido por meio de mecanismos que compensem as perdas dos Estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores.¹³⁶

¹³⁵ BALEEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1999, p. 493.

¹³⁶ Id., Ibid., p. 430 *et. seq.*

Destarte, é possível afirmar que o dispositivo pautado na tributação unicamente na origem, no que tange às operações efetivadas no âmbito do *e-commerce*, sofreu mudança de finalidade por causa superveniente, e têm alcançado o oposto a que se propõe. Isso se dá porque, com o advento do comércio eletrônico, as operações que destinam mercadorias a consumidores finais não contribuintes do tributo, localizados em outros Estados, têm movimentado altos valores e, por conseguinte, tem influenciado na arrecadação dos Estados majoritariamente consumidores, visto que obedece ao referido princípio da tributação na origem.

Visto isso, e remetendo ao fato de que os centros de distribuição de mercadoria são concentrados regionalmente e, conforme a regra atual, nas operações interestaduais em que o destinatário não for contribuinte – caso da esmagadora maioria de operações efetivadas *on-line* –, o imposto é devido somente ao Estado de origem, utilizando-se a alíquota interna, depreende-se que este sistema concentra o recolhimento do tributo e prejudica a repartição equitativa da receita.

O doutrinador Roque Antônio Carrazza¹³⁷ preconiza que o diferencial de alíquotas, previsto no art. 155, §2º, VII e VIII, da CF, têm “o propósito de repartir entre os Estados produtores e consumidores o montante de ICMS devido nas operações e prestações interestaduais de que destinem bens e serviços a consumidores finais”¹³⁸, adiante, reconhece que “a maciça maioria dos produtores e prestadores de serviço encontra-se nas regiões Sudeste e Sul do país”¹³⁹, e que os referidos incisos objetivam “repassar às demais regiões, sabidamente carentes, uma significativa parcela da arrecadação do ICMS”¹⁴⁰.

Considerando que o diferencial de alíquotas¹⁴¹ tem o propósito original de repartir entre os Estados produtores e consumidores o montante do ICMS devido nas operações, cabendo ao Ente destinatário o imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a estadual, impende levantar o questionamento acerca da adoção

¹³⁷ CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 340.

¹³⁸ *Ibid.* Id.

¹³⁹ *Ibid.* Id.

¹⁴⁰ *Ibid.* Id.

¹⁴¹ Ver item 3.3.5, *supra*.

deste regime na modalidade de operações em estudo.¹⁴² E a justificativa nos remete à conservação do pacto federativo:

Como sabemos, o Estado Federal repousa na idéia básica da isonomia entre os entes políticos que nele convivem. [...] Lembremo-nos, aliás, que o princípio federal e a igualdade são normas estruturais fundamentais que, mesmo por meio de Emenda à Constituição, não podem ser atingidas. (sic)¹⁴³

Os dispositivos ora em tela visam preservar a arrecadação dos Estados na ocorrência operações interestaduais em que os consumidores finais de mercadorias tributáveis pelo ICMS estejam localizados em seu território. Assim, toma-se por primordial o pensamento que rege tal sistemática:

O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros. Nesse sentido, visando a essa harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Como esse tributo é de competência dos Estados-membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino. O objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas sobretudo permitir em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais.¹⁴⁴

O diferencial de alíquotas acaba sendo meio de compensação quando não houver mais operações subsequentes suscetíveis de tributação pelo imposto.¹⁴⁵ Dessa forma, “a unidade federativa destinatária da mercadoria acautela suas finanças, já que a partilha do ICMS que incidiu alhures, é dizer, ficar com a ‘diferença entre alíquotas interna e interestadual’”.¹⁴⁶

Sob o enfoque constitucional, pautado principalmente na conservação do pacto federativo, resta afirmar que a adoção da incidência de ICMS apenas no Estado de origem não parece adequado e não possui respaldo nos objetivos constitucionais, haja vista que agrava as diferenças regionais e oferece riscos à autonomia econômica dos Estados.

¹⁴² CARRAZZA, ICMS, 2003, p. 340 – 341.

¹⁴³ BALEEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1999, p. 380.

¹⁴⁴ Id. Ibid., p. 430.

¹⁴⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 339.

¹⁴⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 340.

Resta demonstrado que urge a edição de medidas legislativas específicas quanto ao comércio eletrônico, com o fito de sanar possíveis impasses pela aplicação de lei incompatível com a realidade, “o facto de, entre muitos outros, valores como a proteção de dados pessoais e a segurança das operações comerciais e financeiras estarem em causa, impende à imprescindibilidade da regulação do comércio eletrônico (sic).”¹⁴⁷

4.2.1 O Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como reflexo da “guerra fiscal” travada pelos Estados

Modalidade nova de realização de operações de compra e venda mercantil, o *e-commerce* fica à mercê do ordenamento sem regras específicas, o fato é que esta situação tem levado os estados a adotarem medidas unilaterais com o intuito de cessar as possíveis perdas na arrecadação do tributo.

Alguns Estados-membros, alarmados com o montante vultoso que movimentava o comércio virtual, tomaram uma postura radical para garantir que abocanhassem parte da receita gerada a título de ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias. Esse marco é o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária, firmado pelos Estados do 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, com adesão posterior de Mato Grosso do Sul e Tocantins.

Cumpra explicar de forma sucinta o que pretendem os signatários do acordo:

Em síntese, 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.¹⁴⁸

Dessa maneira, pelo Protocolo, o Estado destinatário teria direito a parcela correspondente à diferença entre a sua alíquota interna, deduzida do valor dos percentuais aplicados para a cobrança do imposto na origem. Entre os Estados

¹⁴⁷ PIRES, Direito tributário e a Constituição, 2012. p. 790.

¹⁴⁸ BARROS, Revista dialética de direito tributário, 2011, p. 95

signatários, fica a cargo do estabelecimento remetente o recolhimento do ICMS em favor do Estado federado de destino. Em caso de operação partindo de unidade federada não signatária, o tributo será exigível no momento em que a mercadoria adentrar o território do Estado que faz parte do pacto, sendo que este poderá requerer seu recolhimento independente do que já tenha sido efetuado na origem, incumbindo na pena de retenção da mercadoria.

Esse tipo de cobrança, na prática, equivale a igualar as operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços consumidores finais não contribuinte, ao tratamento adotado quando se tratam de operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais contribuintes do imposto.

Do acordo efetuado entre os Estados, seguiram as modificações nas legislações estaduais no sentido de afirmar a permissão da arrecadação também pelo Estado de origem. “A medida, portanto, teria o condão de repartir ‘justamente’ a arrecadação do ICMS em tais operações entre as unidades da Federação, mantendo certo equilíbrio entre a origem e o destino.”¹⁴⁹ Nesse aspecto, se manifesta Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo:

É de clareza solar que o protocolo ICMS, de 1º de abril de 2011, que teria vindo a lume para “regularizar” a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais de destinação de mercadorias ou bens a consumidores finais, por meio do comércio eletrônico, *não tem condão de alterar o texto constitucional criando nova competência tributária para os Estados.* [...] A determinação de recolhimento de ICMS nas operações interestaduais está intimamente ligada à condição do destinatário, o qual, *se não for contribuinte, enseja aplicação da alíquota interna e recolhimento apenas no Estado de origem da mercadoria.* (grifos do autor)¹⁵⁰

A redação do protocolo deu azo a medidas unilaterais, que geralmente tomam forma de Decretos emitidos pelo Poder Executivo dos estados pactuantes, instituindo nova regra-matriz de incidência do tributo.

Ora, a veiculação de nova regra-matriz por meio de Decreto revela patente afronta ao princípio da legalidade, pondo em cheque a própria validade da norma instituidora. A validade da norma está intimamente interligada ao seu processo de formação, dependendo de procedimento legislativo competente e sujeito à participação de autoridade competente.

¹⁴⁹ BARROS, Revista dialética de direito tributário, 2011, p. 95.

¹⁵⁰ 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, n. 193, p. 7-12, out. 2011, p. 11.

Dessa forma, não ao acaso, o referido Protocolo 21/2011 e as modificações legislativas estaduais dele decorrentes, tiveram sua validade contestada judicialmente, sob a alegação de que não comportar a forma adequada de regramento da conduta.

O referido Protocolo outorga competências tributárias e os Decretos dão fundamento à criação de regra-matriz ainda não prevista. O que significa que estes atos unilaterais estão eivados de inconstitucionalidade, tanto na forma, pois não cumpriram o trâmite adequado para a elaboração de normas com esse teor, quanto da matéria, que vigora ao arrepio das diretrizes constitucionais vigentes.

A exemplo disso, tramita no STF Recurso Extraordinário de número 680089¹⁵¹ que trata da "Constitucionalidade da cobrança de ICMS, pelo Estado de destino, com base no Protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ, nas operações interestaduais de vendas de mercadorias a consumidor final, realizadas de forma não presencial." De patente relevância constitucional, os ministros acordaram sobre a existência de repercussão geral no caso, nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. VENDA REALIZADA DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO ICMS EM FAVOR DO ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, § 2º, VII, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

Além de a afronta ao princípio da reserva legal, as medidas unilaterais tomadas pelos Estados são de notável contramão aos princípios regentes do Sistema Constitucional Tributário, como é no caso da retenção da mercadoria até que o consumidor final, que não é contribuinte, pague a quota exigida pelo Fisco Estadual, em flagrante uso do tributo como meio confiscatório.

Cumpram trazer à baila o entendimento do professor Eliud Costa, acerca da impossibilidade desse tipo de ato:

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 680089. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: B2W - Companhia Global do Varejo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4223697>>. Acesso em 27 nov. 2013.

[...] nenhuma pessoa política está habilitada para, por via dos tributos, criar barreiras de modo a impedir que seus produtos sejam vendidos em qualquer parte do território brasileiro, assim como impedir ou dificultar as entradas. Quaisquer meios tributários utilizados por Estados e Municípios com o propósito de evitar concorrências mercadológicas revelam-se inválidos diante do sistema constitucional brasileiro.¹⁵²

Dentre outros princípios, é perceptível que sofrem ofensas diretas, os princípios da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica e da vedação ao tributo confiscatório.

Com efeito, para que os Estados obtenham êxito na tentativa de participar da repartição do ICMS obtido em tais operações, reputa-se indispensável promover alterações na própria Constituição Federal, e ainda, na Lei Complementar 87/96 e nas leis estaduais que instituem o ICMS. Nesse sentido, impende colacionar a lição de Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo¹⁵³, *in verbis*:

A sanha arrecadatória, portanto, deve ser estancada na esfera autorizada pelo sistema jurídico, que estabelece mecanismos próprios para sanear eventuais distorções do sistema tributário federativo, o que cria óbice intransponível para se suprimir referidas etapas e, manu própria, por medida unilateral e arbitrária, violar direitos consagrados pela ordem jurídica.

Visto assim, é urgente a necessidade de igualar as diferenças no âmbito econômico e social dos Estados, mas é preciso observar que qualquer medida que a decisão de alguns Estados em detrimento a outros, tomada de forma centralizada e sem consulta aos demais entes federativos, põe à prova a própria unidade da Federação, devendo as decisões partirem de mecanismo comum.

4.2.1.1 Análise jurisprudencial: o Maranhão como Estado signatário do acordo

Convém, portanto, tomar por exemplo o caso do Estado do Maranhão, signatário do Protocolo 21/2011, o qual, através do Decreto Estadual nº. 27.505/2011, estatuiu as novas medidas acordadas no pacto da CONFAZ.

A Ordem dos Advogados do Brasil do Brasil Seccional Maranhão (OAB/MA), arguiu a inconstitucionalidade da norma estadual perante o Tribunal de Justiça do Maranhão (TJ/MA), tendo sido concedida a liminar no sentido de não

¹⁵² COSTA, ICMS Mercantil, 2008. p. 93.

¹⁵³ ARAÚJO, Revista Dialética de Direito Tributário, p. 11.

aplicação do Decreto, após, reafirmando a liminar, obteve êxito na decisão, nos termos do acórdão que segue:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO ESTADUAL QUE REGULA A VENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR MEIO ELETRÔNICO. PROTOCOLO DA CONFAZ ICMS Nº. 21/2011. PAGAMENTO. CONSUMIDOR FINAL. VICÍOS FORMAIS E MATERIAIS. AFRONTA AOS DITAMES DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL.

1. O Protocolo ICMS nº. 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária, além de estabelecer nova hipótese de incidência de tributo, fixa sistemática própria de cálculo e aplicação da alíquota interestadual nas operações envolvendo bens que destinam mercadorias ao consumidor final. Tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação.
2. Seguindo o protocolo supracitado, o Estado do Maranhão editou o Decreto Estadual nº. 27.505/2011, que passou a exigir do consumidor final - sem resolução do Senado Federal que definisse as alíquotas - ICMS sobre operações interestaduais realizadas de forma eletrônica (o chamado comércio remoto).
3. Inexistência, no decreto, de respeito aos princípios de não-discriminação, da reserva legal, da legalidade e da anterioridade tributária.
4. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico. Cabe ao Congresso Nacional, foro legítimo, resolver as situações que apontam para a existência de uma "guerra fiscal" entre os estado membros.
5. Inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº. 27.505/2011 manifesta.
6. Ação de inconstitucionalidade procedente.¹⁵⁴

Em outras oportunidades, em casos isolados, o Tribunal Pleno do TJ/MA já havia se manifestado no mesmo sentido levado a efeito na referida ADIn.

Anterior à declaração da inconstitucionalidade do instrumento normativo estadual, a não aplicação deste só era possível através de ataque direto e individualizado.

Cumprido então, trazer casos isolados de concessão de segurança, para tanto, cumpre, primeiramente, colacionar o acórdão proferido em plenário, na sessão 31 de outubro de 2012, em Mandado de Segurança:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE ATO COATOR. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INOCORRÊNCIA. GOVERNADORA DO ESTADO. ILEGITIMIDADE PASSIVA NÃO VERIFICADA. PROTOCOLO ICMS Nº21/2011 - CONFAZ. COMÉRCIO NÃO PRESENCIAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. OFENSA AO ART. 155, §2º, VII, “a” e “b”,

¹⁵⁴ MARANHÃO. Tribunal de Justiça do Maranhão. Ação direta de inconstitucionalidade nº 9845/2012, Relator Desembargador Lourival Serejo, São Luís, Diário Eletrônico de Justiça, 19 mar. 2013.

CF/88. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE “INCIDENTER TANTUM”.

I – Verificada a aplicação prospectiva da norma, não se há falar em impetração contra lei em tese, tendo em vista que os seus efeitos já podem atingir concretamente o contribuinte/responsável tributário.

II – A Governadora do Estado, apontada como autoridade coatora por haver anuído com o Protocolo nº21/2011, reafirma sua legitimidade passiva no mandamus ao defender o ato impugnado e reconhecer que sem a expedição do competente decreto de ratificação a norma não ingressa na jurisdição estatal e, via de consequência, não pode produzir seus efeitos.

III – É, pois, detentor de direito líquido e certo a ensejar a impetração preventiva de mandado de segurança, aquele que tem justo receio de que seu direito seja ameaçado por norma tida por ilegal ou inconstitucional, cujos efeitos concretos lhe afetam diretamente.

III – O PROTOCOLO ICMS Nº21/2011 - CONFAZ corresponde a diploma normativo expedido em contrariedade ao art. 155, §2º, VII, “a” e “b”, da CF/88 e, inobstante as razões para tanto, não se afigura a via adequada para corrigir eventuais distorções regionais acerca da repartição de receitas tributárias.

IV – Por violar o art. 155, §2º, VII, letras “a” e “b” da Carta Magna e, ademais, por não ter sido assinado por todos os Estados da Federação, há de ser declarado inconstitucional o Protocolo nº 21/2011 - CONFAZ.

V - Segurança concedida para obstar a exigência do ICMS conforme previsto no Protocolo 21/2011 por afrontar o art. 155, II, §2º, VII, “a” e “b” da CF/88. Inconstitucionalidade declarada “incidenter tantum”.¹⁵⁵

Em outro feito semelhante, o Tribunal Pleno manteve firme seu entendimento:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INOCORRÊNCIA. REJEIÇÃO. MÉRITO. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011 – CONFAZ. COMÉRCIO NÃO PRESENCIAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. OFENSA AO ARTIGO 155, §2º, INCISO VII, ALÍNEAS “a” e “b”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SEGURANÇA CONCEDIDA.

I - Havendo possibilidade dos efeitos da norma atingir, concretamente, o contribuinte, não há que se falar em Lei em tese.

II - Preliminar Rejeitada.

III - Por ser o Protocolo ICMS nº 21/2011 - CONFAZ norma contrária ao artigo 155, §2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, este não é figura normativa apta a corrigir eventuais distorções regionais acerca da repartição tributária, devendo ser obstada a exigência do ICMS previsto no Protocolo nº 21/2011 – CONFAZ.

IV - Segurança conhecida e concedida.¹⁵⁶

¹⁵⁵ MARANHÃO. Tribunal de Justiça do Maranhão. Mandado de segurança nº 18785/2012. Impetrante: Oppa Design Ltda. Impetrado: Atos da Governadora do Estado do Maranhão e do Secretário de Estado da Fazenda do Estado do Maranhão. Relator

¹⁵⁶ Idem. Mandado de segurança nº 35354/2011. Impetrante: Loja Virtual Lua Luana Ltda. Impetrado: Ato da Governadora do Estado do Maranhão. Relator Desembargador Jaime Ferreira de Araújo, São Luís, Diário Eletrônico de Justiça, 07 nov. 2012.

Confirmando concretamente no campo da jurisprudência os argumentos trazidos acerca da inconstitucionalidade do acordo, passemos às medidas legítimas cabíveis quanto ao saneamento das diferenças que atingem os Estados signatários.

4.3 Análise da proposta de emenda à constituição nº 103/2011

Superadas as questões conceituais e levados a efeito todos os problemas suscitados acerca da aplicação da norma vigente em situação praticamente nova na sociedade, cumpre analisar a solução oferecida aos Estados federados que sofrem perdas significativas de receita

Feitas essas considerações acerca da necessidade de repensar os conceitos jurídicos, no sentido de englobar as inovações trazidas pelas mudanças sociais e econômicas, faz-se mister saber como o sistema normativo atual trata a questão do ICMS no comércio eletrônico, mais especificamente nas operações interestaduais.

O poder público não deve se esvair de determinar os regramentos atinentes às condutas praticadas no comércio eletrônico, como afirma Rita Pires:

Atendendo ao facto de a atividade comercial ser efetuada de diferente forma no comércio eletrónico por contraste com o funcionamento do comércio tradicional, tal deve igualmente impor reconhecimento de que a forma como essa tributação é efectuada deve ser diferenciada. [...] A posição defendida não significa uma tributação privilegiada [...], aquilo que se exige é que as regras de tributação plena do comércio electrónico sejam regras próprias, que atendam às suas especificidades de funcionamento, pois apenas assim se irá conseguir efectivamente tributar o comércio eletrónico.(sic)¹⁵⁷

Portanto, faz-se urgente uma análise das mudanças possíveis de serem adotadas para regradar essa realidade em voga. Oportuno, então, citar o entendimento de Maurício Barros¹⁵⁸, *ipsis litteris*:

Evidente que o processo evolutivo da internet e das operações concretizadas no ambiente virtual poderão acarretar, sistematicamente, a constante 'desatualização' superveniente das normas jurídicas estabelecidas pelo legislador. Entretanto, as balizas fundamentais para a instituição e cobrança do ICMS, que no comércio tradicional estão bem ou

¹⁵⁷ PIRES, Rita Calçada. O comércio eletrônico como realidade econômica e fiscal: a necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio eletrônico. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 795.

¹⁵⁸ BARROS, Revista dialética de direito tributário, 2011, p. 111.

mal dispostas na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/1996, deverão ser urgentemente sedimentadas também para o comércio eletrônico, sob pena de ocorrer a total dissociação entre textos normativos e realidade normada, levando a uma situação de completa insegurança nas relações jurídicas tributárias e no próprio ambiente de negócios.

Como visto, cabe ao poder legislativo de âmbito federal promover as alterações para abrigar e tornar válidas as mudanças promovidas pelo legislador estadual no que tange à cobrança de ICMS decorrente de vendas efetuadas através da *internet*, é o que afirma em seu artigo, Clarissa Araújo:

Destarte, o ICMS, tributo de conformação nacional e de competência estadual o qual, teve sua regra-matriz de incidência delimitada exhaustivamente na Constituição Federal de sorte que a competência do legislador ordinário estadual apenas cabe a sua instituição, com margem apenas para dispor sobre aspectos que expliquem as respectivas regras-matrizes, como forma e o prazo de recolhimento[...]. O único instrumento legislativo hábil a alterar os arquétipo constitucional desses tributos é a *emenda constitucional*.¹⁵⁹

O poder legislativo, após grande repercussão da “guerra fiscal” sedimentada no Protocolo CONFAZ nº 21 de 2011, apressou-se em editar Emenda Constitucional que trata da matéria.

De proposição do Senado Federal, a atual PEC nº 197 de 2011 está aguardando para ser votada em dois turnos na Câmara dos Deputados, tendo sido aprovada no Senado Federal nos termos do texto do parecer da Comissão de Constituição e Justiça, a qual versa exatamente:

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 103, DE 2011

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

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

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

14

“Art.155.

.....

.....

§2º

.....

.....

¹⁵⁹ 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, n. 193, p. 7-12, out. 2011, p. 10.

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

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

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

- a) Ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) Ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

.....”(NR)

Art.2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor no ano subsequente ao de sua publicação oficial e após decorridos noventa dias desta.¹⁶⁰

A proposta foi editada com vistas à aplicação do diferencial de alíquotas, instrumento ventilado anteriormente e tido como ferramenta de diminuição dos impactos econômicos das desigualdades regionais.

Desta feita, vê-se que a solução não está tão distante, cabendo ao Poder Legislativo o reconhecimento da urgência em sua resolução, promovendo a aceleração da aprovação da PEC para verem sanados os efeitos de equivocada aplicação do Direito sem a preocupação da realidade, porém, com todo o escopo legítimo que uma mudança legislativa deste patamar necessita.

¹⁶⁰ BRASIL. Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal. Parecer sobre proposta de Emenda Constitucional nº 103/2011, Brasília. Disponível em: <
<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/111015.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2013

5 CONCLUSÃO

Os avanços tecnológicos tão presentes na sociedade globalizada atual, principalmente no que tange às ferramentas de compartilhamento de dados, deflagrando nos meios econômico e social estejam constantes revoluções, e, por conseguinte, arejando o orbe jurídico com seus efeitos, este o qual deve moldar-se a essa nova forma de interação, e não o contrário.

Numa visão mais direcionada, no que atina ao comércio, este sofreu influência profunda da modernização dos meios de comunicação, tendo como marco o surgimento do comércio eletrônico – ou *e-commerce* –, que inaugurou uma nova modalidade de compra e venda mercantil e vem crescendo vertiginosamente.

A transação efetivada por meio eletrônico não requer aproximação física e não compreende, senão, o ambiente virtual para ser realizada. Entretanto, como se trata a mercadoria, objeto da transação, de bem corpóreo, viu-se que não é prudente deixar essa modalidade mercantil a esmo.

O *e-commerce* tem movimentado altos valores, chamando atenção do Direito Tributário.

Tendo em vista as movimentações de mercadorias e serviços originadas de operações realizadas no âmbito virtual, resta claríssima a possibilidade de tributação pelo ICMS, que constitui uma das principais fontes de arrecadação dos Estados.

No que tange, mormente, às operações interestaduais, as normas vigentes de incidência tributária se vêm desafiadas, frente à dinâmica do mundo econômico. Esta novidade trouxe consigo reflexões acerca de conceitos básicos do Direito Tributário, como a definição do local e momento da operação, relevante para a questão do ICMS.

Constou-se, portanto, a necessidade de avaliar o regramento atual do ICMS pelo prisma das inovações nas relações jurídicas com o advento do comércio eletrônico.

Sob análise, viu-se que o regramento constitucional é abalizado pelo princípio da tributação na origem. Entretanto, essa regra aplicada às operações em voga, deturpa o objetivo da fixação de parâmetros constitucionais para o estabelecimento de alíquotas, qual enseja promover a amenização das diferenças regionais no meio econômico. Isto decorre do anseio constitucional por manter o

Pacto Federativo, através da conservação da autonomia econômica dos entes federados.

As operações comerciais no âmbito do *e-commerce* trouxeram aos dispositivos que regulam as alíquotas, mudança de finalidade por causa superveniente, e têm alcançado o oposto a que se propõe. Isso se dá porque, com o advento do comércio eletrônico, as operações que destinam mercadorias a consumidores finais não contribuintes do tributo, localizados em outros Estados, têm movimentado altos valores e, por conseguinte, tem influenciado na arrecadação dos Estados majoritariamente consumidores, visto que obedece ao referido princípio da tributação na origem.

Tal vagareza da legislação, frente a dinâmica da realidade, fez com que se instaurasse uma “guerra fiscal”, sedimentada no Protocolo CONFAZ nº 21 de 2011. Nele, os Estados que alegam ser prejudicados por tal regime de tributação, se valeram de medidas unilaterais, como a possibilidade e edição de Decreto para dar equivocado fundamento á cobrança de ICMS do consumidor final localizado no Estado destinatário. Isto significa que o referido acordo fez de claríssima afronta a princípios basilares do Sistema Tributário.

É necessário entender que, muito embora a Constituição Federal tenha em seu âmago o anseio por sanear a descompensada concentração de riquezas no Brasil, sucede que, em sua edição, o comércio eletrônico ainda figurava no devir. A *internet* deu causa à revolução no compartilhamento de dados, promoveu significativas transformações no comportamento da sociedade e trouxe novos cenários à economia, por conseguinte, arejou o orbe jurídico com seus efeitos.

O *e-commerce* é uma modalidade relativamente nova de transação comercial, cabe à legislação pátria, no que concerne ao Sistema Tributário Nacional, ajustar-se à essa nova realidade, sob pena de estar conivente com os reais efeitos da rigidez legislativa que prejudicam entes da Federação, e ainda, com medidas unilaterais que atacam frontalmente os princípios condutores do Direito Tributário.

Destarte, cabe ao Poder Legislativo de âmbito federal, promover a mudança na própria Constituição Federal, de forma a obter um regramento que abrace a realidade em que a sociedade está mergulhada. Porém, sempre em atendimento aos legítimos trâmites do processo legislativo concernentes à matéria tratada, no caso, aguarda-se a Emenda à Constituição, único meio apto a acolher,

legitimamente, o clamor dos Entes Federados pela diminuição das desigualdades regionais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª 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, n. 193, p. 7-12, out. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROS, Maurício. O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do protocolo ICMS 21/2011. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, Dialética, n. 193, p.93 – 111, out. 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 2. ed. Brasília: Senado federal, 2012.

_____. Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal. **Parecer sobre proposta de Emenda Constitucional nº 103/2011**, Brasília. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/111015.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2013

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27 nov. 2013.

_____. 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. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF: Senado, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm >. Acesso em: 27 nov. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 680089**. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: B2W - Companhia Global do Varejo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4223697>>. Acesso em 27 nov. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COMÉRCIO eletrônico cresce 29% no Brasil em 2012. **Info**, São Paulo, 17 jan. 2013. Disponível em: <<http://info.abril.com.br/noticias/mercado/comercio-eletronico-cresce-29-no-brasil-em-2012-17012013-32.shl>>. Acesso em: 27 nov. 2013.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS**: do imposto sobre o consumo à guerra fiscal. São Paulo: Editora Fiscosoft, 2011.

MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a Constituição**: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MARANHÃO. Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Ação direta de inconstitucionalidade nº 9845/2012, Relator Desembargador Lourival Serejo, São Luís, **Diário Eletrônico de Justiça**, 19 mar. 2013.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Mandado de segurança nº 18785/2012. Impetrante: Oppa Design Ltda. Impetrado: Atos da Governadora do Estado do Maranhão e do Secretário de Estado da Fazenda do Estado do Maranhão. Relator Desembargador Raimundo Nonato de Sousa, São Luís, **Diário Eletrônico de Justiça**, 21 jan. 2013.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Mandado de segurança nº 35354/2011. Impetrante: Loja Virtual Lua Luana Ltda. Impetrado: Ato da Governadora do Estado do Maranhão. Relator Desembargador Jaime Ferreira de Araújo, São Luís, **Diário Eletrônico de Justiça**, 07 nov. 2012.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS**: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Ed., 2010

MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – exigência do imposto nas operações interestaduais decorrentes de vendas pela internet. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, Dialética, n. 188, p. 129 – 136, maio 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS**: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS** — Teoria e Prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

PUTY, Cláudio (org.). **Reforma tributária**: competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012. Disponível em: <http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/9913/reforma_tributaria_puty.pdf?sequence=1>. Acesso em: 27 nov. 2013.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

