

ICMS E COMÉRCIO ELETRÔNICO: A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ

Alan Luiz Bonat[†]

Sumário: 1. Introdução; 2. A regra matriz de incidência; 3. ICMS; 3.1. Aspectos constitucionais do ICMS; 3.2. A regra matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadoria; 3.2.1. Critério material; 3.2.2. Critério temporal; 3.2.3. Critério espacial; 3.2.4. Critério pessoal; 3.2.5. Critério quantitativo; 4. O protocolo 21/2011 do CONFAZ; 4.1. Motivação para celebração; 4.2. Inconstitucionalidades e ilegalidades; 4.3. A ofensa ao princípio federativo; 4.4. A não incidência do ICMS; 4.4. As alíquotas e a competência do Senado Federal; 4.5. Projeto de Emenda Constitucional; 5. Considerações finais.

Resumo: É notório o crescente aumento do comércio eletrônico, do mesmo modo que a necessidade cada vez maior de arrecadação pelos Entes Federados. Aliados a estes fatores, temos o constante movimento legislativo no Brasil, em especial no tocante ao ICMS. A consequência destes fatores é o surgimento de inúmeros textos legais e infra legais incompatíveis com o texto constitucional e com o sistema tributário nacional. No presente estudo será analisada a importância da regra matriz de incidência tributária, identificando os elementos desta regra matriz para o ICMS. Ao final, será abordado o Protocolo nº 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária.

[†] Pós graduado em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst). Graduado pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA).

Palavras-chave: ICMS – Comércio Eletrônico – Regra Matriz de Incidência Tributária

Abstract: The increase of the ecommerce is notorious, in the same way, the necessity of collecting taxes by the federal entities is even bigger. Associate to this facts, there is the constant change of the legislative acts, in particular on what concerns to *ICMS*. The consequence of these events is the appearance of several legal and the ordinary dispositions in unconformity with the constitution text and with the national tax system. In this article will be reviewed the importance of the fundamental rules of the incidence of taxes, identifying the elements of this fundamental disposition to the *ICMS*. In the last review, will be analyzed the 21/2011 protocol of the National Council of the Treasury Politics.

Keywords: ICMS – Ecommerce – Fundamental Rules of The Incidence of Taxes

1. INTRODUÇÃO



ada vez mais se constata a influência das inovações tecnológicas nas relações comerciais. E justamente por esta crescente influência, atualmente o comércio vem experimentando uma verdadeira fase de transição. Anteriormente, as vendas eram realizadas substancialmente na forma presencial, onde o comprador dirigia-se a um estabelecimento físico a fim de comprar as mercadorias que necessitava. Nos dias atuais, esta forma vem perdendo espaço para as vendas realizadas de forma não presencial, em especial através da internet e do telefone.

A telefonia é utilizada para as vendas realizadas via call center. Determinada empresa, através do canal de telefonia,

oferece produto ou serviço de maneira que o consumidor possa adquiri-lo sem a necessidade de estar em um espaço físico determinado.

Por sua vez, a internet se utiliza de um recurso visual de demonstração do produto, prática que se assemelha ao espaço físico de uma loja, porém, em meio virtual.

Atenta-se também para as vendas realizadas pela modalidade showroom, hipótese em que o consumidor pode visualizar os produtos em meio físico. Porém, utiliza-se de tecnologia remota para a finalização da operação comercial – seja através do telefone ou da internet.

Sendo assim, tanto nas vendas realizadas através de telefone quanto nas vendas realizadas via internet, o consumidor não tem qualquer contato presencial com o vendedor. As operações são realizadas somente em um mundo virtual.

Ou seja, através do comércio eletrônico, qualquer pessoa (física ou jurídica), em qualquer parte do Brasil, pode acessar um site de e-commerce (ou fazer uma ligação) e através dele realizar a compra de mercadorias¹.

Entretanto, apesar destas operações serem realizadas no mundo virtual, elas geram reflexos no plano concreto. E a partir destes reflexos, as vendas realizadas de forma não presencial ganham importância no campo tributário, pois afetará tanto a atividade dos empresários, quanto a arrecadação fazendária. Destarte, questão de relevante importância é a delimitação da tributação incidente sobre estas vendas.

Para o particular esta delimitação é importante a fim de viabilizar o planejamento da atividade empresarial, seja para elaboração de rotinas procedimentais para o recolhimento dos tributos, seja para estudo dos preços a serem praticados quando da realização de sua atividade (no caso, atividade de venda).

¹ARANTES, Heriton Rodrigues. *ICMS No Comércio Eletrônico*. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5kb7/icms-no-comercio-eletronico-heriton-rodrigues-arantes>> Acesso em: 10 janeiro 2013.

Por outro lado, para os entes políticos a importância da adequada tributação reside fundamentalmente no fato desta (tributação) ser a principal fonte de renda estatal.

Nas operações de compra e venda de mercadorias, o sistema jurídico brasileiro estabelece a incidência da tributação do ICMS, prevendo a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir este imposto, conforme previsão do artigo 155, II, da Constituição Federal².

Por esta razão é vasta a construção legislativa acerca do ICMS. Ocorrendo circulação de mercadorias entre os Estados Membros, são diversos os pontos controversos acerca de qual legislação deve ser aplicada sobre a respectiva operação.

Visando aumentar sua arrecadação em face do já mencionado crescimento do comércio eletrônico, os Estados e o Distrito Federal passaram a abordar este segmento com certa voracidade. Exemplo claro e atual foi a celebração do Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), com a finalidade de aplicar os dispositivos ali previstos de maneira exclusiva às operações de circulação de mercadorias realizadas de forma não presencial.

Assim, antes de passar à análise do próprio Protocolo 21/2011 do CONFAZ, será abordada a regra-matriz de incidência do ICMS, delimitando-a às operações de circulação de mercadorias. Após pormenoriza-la, analisar-se-á a possibilidade de aplicação ou não dos dispositivos previstos pelo aludido Protocolo 21/2011 do CONFAZ, em face de dispositivos constitucionais.

2. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Compartilhando os ensinamentos de José Roberto Vieira,

²CF: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

“(…) conquanto reconhecendo o Direito como fenômeno complexo, não se pode negar que onde houver Direito existirão normas jurídicas”³. A necessidade da criação de normas jurídicas está intrinsicamente relacionada à atuação do Estado. O Estado age, em síntese, para obter, manter e desenvolver o bem comum, qual seja, o interesse da maioria. O Direito é o instrumento utilizado pelo Estado nesta atuação.

Ou seja, o Estado estabelece algumas necessidades a serem satisfeitas, considerando a ideologia filosófica e política existente naquele Estado em determinado período histórico. A fim de satisfazer estas necessidades, cria regras, as quais devem ser respeitadas pelos governados, conforme ilustra com maestria Alfredo Augusto Becker:

O Direito é uma realidade, mas não metafísica que existiria em si e por si. A finalidade do Direito não é atingir a realidade ou alcançar a verdade. A procura da realidade ou da verdade é o objeto das ciências. A Ciência faz a *colheita* e a *análise* dos fatos metafísicos, físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais, morais e inclusive fatos jurídicos. Com o *auxílio* destes fatos (colhidos e analisados pelas ciências) ou *contra* estes fatos o Estado *age*.

Por que age o Estado?

O Estado age para obter, manter e desenvolver o bem comum (autêntico ou falso) e o *conteúdo* deste depende da *filosofia* moral e social adotada por cada Estado. Em síntese: a *resposta* a esta pergunta cabe à Ciência Política e o *valor* da resposta será medido pela Filosofia do Direito. O problema desta resposta e do seu valor estão completamente

³VIEIRA, José Roberto. Imposto Sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garcia-marquiana Entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação das Empresas*: Curso de Especialização. São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 13.

fora do campo da Teoria Geral do Direito.

Com o que age o Estado?

O Estado age com um *instrumento*: o Direito (a regra jurídica); a natureza essencial do Direito é a natureza *instrumental*.

A natureza essencial do Direito – não está nos comandos e proibições – mas está no *instrumento* que atua mediante *regras de conduta* (regras jurídicas), segundo as quais o fazer ou o não fazer do homem deve sujeitar-se.⁴

Entende-se como norma jurídica a unidade mínima e ir-redutível de significação do deôntico, ou seja, são os juízos hipotéticos “(...) em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato”⁵. Assim, a norma jurídica é composta por uma hipótese (uma situação abstrata, um descritor), e uma consequência (que prescreverá uma relação jurídica que se instalará no momento e local aonde ocorrer o fato previsto na hipótese).

No campo tributário, as normas jurídicas podem ser divididas em dois grupos, quais sejam, normas tributárias em sentido amplo e normas tributárias em sentido estrito. No primeiro encontram-se as normas que definem princípios e estabelecem providências administrativas, enquanto no segundo enquadram-se as normas que delimitam a incidência tributária⁶. Passa-se à análise destas, as regras matrizes de incidência tributária (RMIT).

Explorar a regra matriz de incidência tributária, conhecendo e definindo todos os seus elementos, encontra-se entre os principais temas estudados pelo Direito Tributário. Inúmeros são os doutrinadores que pesquisam a norma jurídica tributária,

⁴BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 65-66.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 240.

⁶Ibidem, p. 241.

seja em sentido amplo, dentre os quais encontramos como expoentes Alfredo Augusto Becker⁷, Geraldo Ataliba⁸ e Paulo de Barros Carvalho⁹, seja examinando a norma jurídica tributária de determinado tributo, como por exemplo José Roberto Vieira¹⁰, Miguel Hilú Neto¹¹, Marcelo Caron Baptista¹², Daniel Prochalski¹³, Silvia Helena Gomes Piva¹⁴, dentre diversos outros.

Não se pretende, aqui, analisar as definições e divergências doutrinárias, pois isto consistiria em objeto de estudo de um trabalho específico, demandando exaustiva pesquisa. Por esta razão, apenas cita-se a existência de diversas definições sobre a regra matriz de incidência tributária, adotando-se a definição estabelecida por Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário, a qual demonstra-se a mais completa.

Paulo de Barros Carvalho, ao iniciar o estudo da regra matriz de incidência tributária alude às lições de Norberto Bobbio, destacando a importância da escolha e emprego da terminologia para a produção científica¹⁵. Faz esta citação como ponto de partida para criticar a expressão “fato gerador” utilizada pelo legislador no Código Tributário Nacional.

Lembre-se, a norma jurídica é dividida em uma hipótese e uma consequência. Ao legislador é conferido o poder para

⁷BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria...*

⁸ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, p. 44.

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*

¹⁰VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

¹¹HILÚ NETO, Miguel. *Imposto Sobre Importações e Imposto Sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

¹²BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹³PROCHALSKI, Daniel. *ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência*. Curitiba: Juruá, 2009.

¹⁴PIVA, Silvia Helena Gomes. *O ISSQN e a Determinação do Local da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 247.

descrever fatos que entenda relevantes para gerarem efeitos jurídicos. Cabe também ao legislador delinear os efeitos jurídicos que surgirão com a concretização daqueles fatos (previstos hipoteticamente no antecedente normativo). Uma vez ocorrido de forma concreta o fato previsto na hipótese, a relação jurídica entre os sujeitos destinatários da norma instaura-se de maneira automática e infalível. Assim, sintetiza Paulo de Barros Carvalho:

A obra reconstrutiva da norma não estará acabada se não insistirmos no elo de ligação que se estabelece entre a proposição hipótese e a proposição tese, ou, em outros signos, entre o antecedente e o conseqüente. Repisa aí o nexu especialíssimo, a marca indelével do jurídico normativo, o *dever-ser*, o *deôntico*, que faz com que as leis do direito sejam substancialmente diferentes das leis naturais. Além disso, respeitados os limites da linguagem normativa, dá poderes a autoridade política que legisla, para descrever os fatos que bem entenda, atrelhando-lhes preceitos de conduta que ele, legislador, tem como valiosos. Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laco imputativo – a *imputação deôntica*. Se A ocorrer, *deve-ser* B, ou se A, então *deve-ser* B. diverso é o que se passa com as leis da natureza, guiadas pelo princípio da causalidade – se A for, B também será, ou se A, então B.

O *dever-ser* que une a hipótese e a consequência, na arquitetura lógica da norma jurídica, recebe o nome de *conectivo deôntico*, ou *operador deôntico*, ou ainda *dever-ser interproposicional*, porque vem *entre* a proposição hipótese e a proposição consequente. Sua ação é fulminante e inapelável. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, de modo automático e in-

falível (Becker), mesmo que as pessoas cuja conduta foi regulada propositadamente não a observem, em flagrante desrespeito a ordem jurídica e sobre elas não atuem as sanções vigorantes.¹⁶

E este é o motivo da crítica realizada à expressão fato gerador, porquanto o legislador utilizou a mesma expressão para aludir a duas realidades distintas, quais sejam, a descrição legislativa do fato que faz nascer a obrigação tributária e a concretização deste fato (acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação)¹⁷. Cita-se a título de exemplo desta confusão terminológica os artigos 113, § 1º, e 114, ambos do CTN¹⁸.

Coube assim à doutrina estabelecer as diferenças conceituais entre o antecedente e o conseqüente normativo. Geraldo Ataliba inicialmente propôs a distinção destes dois elementos em hipótese de incidência para o fato hipotético, e fato imponível para o fato efetivamente realizado¹⁹. Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho denominou-as de hipótese tributária e fato jurídico tributário, respectivamente, observando que não seria adequada a expressão fato imponível uma vez que o fato apenas surge (sem estar sujeito à imposição tributária)²⁰, entendimento que compartilha-se.

Assim, existem dois critérios iniciais da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, hipótese de incidência tributária e fato jurídico tributário.

Ocorre que somente estes dois critérios são insuficientes para o preenchimento da regra matriz de incidência tributária. Isto porque, verifica-se apenas um fato descrito de forma hipo-

¹⁶Ibidem, p. 346.

¹⁷Ibidem, p. 246.

¹⁸CTN. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (...). Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 53.

²⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 248.

tética e uma prescrição de conduta quando concretizado este fato (no caso do direito tributário, uma obrigação patrimonial de pagamento do tributo). É preciso também analisar os deveres decorrentes desta obrigação, bem como dos sujeitos que farão parte desta relação jurídica.

Para isto, faz-se necessária a divisão dos dois critérios iniciais, segmentando-se a hipótese de incidência tributária em critérios material, temporal e espacial, e desdobrando-se o fato jurídico tributário nos critérios pessoal e quantitativo²¹.

Verificada a existência destes critérios da regra matriz de incidência tributária, passa-se à análise dos aspectos gerais do ICMS, para a posterior definição da regra matriz de incidência deste imposto.

3. O ICMS

3.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

O ICMS encontra previsão no artigo 155, II, da Constituição Federal, quando este prescreve que “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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”²².

Trata-se, portanto, de tributo de competência estadual, porquanto a Constituição Federal outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a aptidão para fixá-los em nosso ordenamento jurídico²³.

Entretanto, apesar de ter o legislador constituinte atribuí-

²¹Ibidem, p. 243.

²²CF: Art. 155, II.

²³VIEIRA, José Roberto. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 620.

do aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo, tratou deste imposto em diversos dispositivos constitucionais, quais sejam, artigo 155, II, § 2º, incisos I a XII, §§ 3º, 4º e 5º. E não bastasse este tratamento especial, previu no já mencionado artigo 155, § 2º, XII, a necessidade de lei complementar federal para o preenchimento e definição de inúmeras peculiaridades do ICMS²⁴, como por exemplo, a definição dos contribuintes ou de regimes de compensação²⁵.

E a explicação o ICMS ser objeto de tantos dispositivos constitucionais reside na necessidade de uniformização deste imposto entre os Estados e o Distrito Federal. A estes, cabe somente a instituição do referido imposto. Por esta razão, em que pese tratar-se de imposto estadual e distrital, tem o ICMS uma feição nacional. Este caráter nacional, aliás, é reforçado pela necessidade da lei complementar federal para disciplinar as matérias elencadas no citado art. 155, § 2º, XII²⁶.

Destaca-se também que, apesar de ser caracterizado como um imposto, na verdade o ICMS contém pelo menos cinco hipóteses de incidência diferentes. Sob o ponto de vista jurídico, pode-se até mesmo considerar a existência de diferentes impostos, na medida em que juridicamente não haveria qualquer impedimento em se diferenciar o imposto sobre a circula-

²⁴CF: Art. 155, § 2º, XII – cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, *a*; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado, e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

²⁵MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 513-514.

²⁶COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, p. 368.

ção de mercadorias do imposto sobre a produção de lubrificantes. Neste sentido, com o brilhantismo que lhe é usual, ensina Roque Antonio Carrazza:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas 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.²⁷

A partir destas lições de Roque Antonio Carrazza, diversos doutrinadores apontaram impostos (sob o fundamento de apresentarem hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes) oriundos da previsão constitucional do ICMS, dentre os quais citamos como exemplos Regina Helena Costa²⁸, Júlio Maria de Oliveira²⁹ e Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰.

Observa-se ainda o magistério de José Eduardo Soares de Mello, quando não utiliza operações mercantis como hipótese de incidência. Desdobra esta em duas hipóteses de incidência distintas, quais sejam, as operações relativas à circulação de mercadorias e a entrada de bens ou de mercadorias importadas do exterior³¹. Uma vez que o presente ensaio pretende analisar

²⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 10.ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34-35.

²⁸COSTA, Regina Helena. *Curso*, p. 374-378.

²⁹OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O Princípio da Legalidade e Sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 288-295.

³⁰COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 310-321.

³¹MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo:

o ICMS incidente nas operações de venda realizadas de forma não presencial, opta-se por partilhar desta distinção.

Feitas estas considerações, passa-se à análise da regra matriz de incidência tributária referente ao ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

3.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Estabeleceu-se anteriormente que a regra matriz de incidência tributária segmenta-se em duas partes. A primeira corresponde à hipótese de incidência tributária, a qual descreve de maneira hipotética um evento ou comportamento que gere efeitos jurídicos quando ocorra em determinadas coordenadas de espaço e tempo. Já a segunda equivale ao fato jurídico tributário, e tem o condão de prescrever os efeitos jurídicos decorrentes da concretização daquele evento.

Também estudou-se que a hipótese de incidência divide-se nos critérios material, espacial e temporal, enquanto o fato jurídico tributário desdobra-se nos critérios pessoal e quantitativo.

Destarte, inicia-se agora a regra matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias. Desde logo ressalva-se que, em face da complexidade e inúmeras situações previstas pela legislação pertinente ao ICMS, serão traçados somente os principais contornos de sua regra matriz.

3.2.1 CRITÉRIO MATERIAL

O critério material é o núcleo da hipótese de incidência. Como sempre reflete um comportamento, será composto por

um verbo pessoal e de predicação incompleta, acrescido obrigatoriamente de um complemento³².

Como está sendo analisado o ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias, a princípio parece simples a verificação do critério material, qual seja, realizar operações relativas à circulação de mercadorias³³.

Entretanto, para a perfeita compreensão da regra matriz de incidência do ICMS, em especial ao do critério material, é imprescindível que todos os seus elementos sejam analisados de modo coerente e harmônico³⁴. Destarte, necessário o estudo das expressões que compõem o critério material, quais sejam, operação, circulação e mercadorias.

Ressalta-se a importância da primeira destas expressões, porquanto esta corresponde ao ato que ensejará o nascimento de uma relação jurídica quando praticado, configurando o verdadeiro sentido do fato juridicizado. Por sua vez, os vocábulos circulação e mercadoria são adjetivos que irão qualificar quais operações podem ser tributadas pelo ICMS³⁵.

Isto porque a Constituição não prevê a simples tributação das mercadorias, e sim a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias³⁶.

Destarte, pode-se conceituar operação como a prática de um negócio jurídico no qual ocorra a transmissão de um direito (posse ou propriedade). José Eduardo Soares de Mello, citando Paulo de Barros Carvalho (em sua tese para obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP), alude que as operações “(...) exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regu-

³²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 259.

³³CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 36.

³⁴MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 11.

³⁵Ibidem, p. 11-13.

³⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 37.

lada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”³⁷.

Entretanto, o ICMS somente incidirá sobre as operações de circulação de mercadorias.

Esta circulação deve, necessariamente, ser jurídica, ensejar a transferência de titularidade da posse ou propriedade daquela mercadoria. Na mera circulação da mercadoria, sem a transferência de titularidade, não incidirá o ICMS³⁸.

Importante analisar com cautela os dispositivos legais que possam modificar este entendimento, como por exemplo o artigo 12, II, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Preconiza este texto legal que terá ocorrido o fato gerador do ICMS quando ocorrer a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Nesta hipótese não existe qualquer operação de circulação de mercadoria, uma vez que não ocorreu a mudança de titularidade, e simplesmente deslocamento físico desta mercadoria³⁹. Aqui não incidirá, portanto, o ICMS, entendimento inclusive pacificado pela Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, o conceito de mercadoria é estabelecido pelo direito comercial e significa um bem móvel sujeito à mercancia⁴⁰, ou seja, corresponde àquele bem corpóreo destinado à distribuição para consumo⁴¹. Trata-se de uma característica extrínseca ao bem, em face da destinação que lhe será dada. Se for colocado à venda pelo comerciante, será mercadoria; se for destinado ao uso pessoal, não o será⁴².

Ante estas considerações, as operações de circulação de mercadorias são atos ou negócios que impliquem a efetiva cir-

³⁷MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, p. 12.

³⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p.37.

³⁹COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p.375.

⁴⁰Idem.

⁴¹MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 515.

⁴²MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, p. 16.

culação de mercadorias mediante a transferência da propriedade destas, mediante atividade habitual de quem transfere a propriedade⁴³.

3.2.2 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal corresponde ao momento escolhido pelo legislador em que nascerá a relação jurídica tributária prevista no consequente normativo. Lembre-se que para o critério material ser completo é necessária a transferência de propriedade da mercadoria.

No direito brasileiro, a propriedade somente ocorre com a tradição, conforme se depreende do artigo 1.267 do Código Civil⁴⁴. Desse modo, o ICMS somente incidirá com a mudança da titularidade do domínio (ou da posse ostentatória da propriedade) da mercadoria⁴⁵.

Entretanto, é possível a previsão de momentos distintos, dependendo da natureza da operação, conforme oportunamente observa Júlio Maria de Oliveira, ensinando que existem três hipóteses de critério temporal: “(...) 1. no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; 2. no momento da transmissão a terceiro, no caso de mercadorias depositadas em armazéns gerais e depósitos fechados; 3. no momento da transmissão de propriedade de mercadoria, quando a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do contribuinte-transmitente”⁴⁶. Tais momentos foram contemplados nos incisos I, III e IV, do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996.

Como o objeto do presente ensaio consiste na análise de ICMS incidente sobre vendas realizadas de forma não presen-

⁴³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 387.

⁴⁴Código Civil: Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 50.

⁴⁶OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O Princípio...*, p. 289.

cial, é pertinente a observação acerca da existência de três modalidades de venda, abordando-se os respectivos critérios temporal.

A primeira modalidade de venda é conhecida como venda para entrega imediata. É a modalidade usual, aonde o vendedor entrega ao comprador a mercadoria no ato da venda, momento em que ocorre a tradição e se instaura a relação jurídico tributária⁴⁷.

Outra modalidade é a venda à ordem, aonde comprador, no momento da compra, autoriza o vendedor a entregar o produto diretamente a terceiro (que não participou do negócio original)⁴⁸.

E também existe a chamada venda para entrega futura, aonde a entrega da mercadoria ocorre após a efetivação do negócio jurídico⁴⁹, (hipótese que coincide com o objeto aqui abordado, qual seja, vendas realizadas de forma não presencial).

Nesta situação, o critério temporal escolhido pelo legislador foi a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, nos termos do artigo 12, I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Assim, no momento em que a mercadoria sair do estabelecimento comercial para envio ao comprador, incide o ICMS. Nesta situação, ainda que não tenha ocorrido a tradição real da mercadoria (a efetiva entrega da mercadoria ao comprador), existem instrumentos capazes de revelar a transferência desta, como exemplo a tradição simbólica (situação em que é possível a constatação da transferência, como por exemplo a entrega das chaves de um imóvel)⁵⁰.

Isto posto, passa-se à análise do limite espacial estabelecido para que, ocorrendo a operação de circulação de mercado-

⁴⁷MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 515.

⁴⁸Ibidem, p. 516.

⁴⁹Ibidem, p. 515.

⁵⁰CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 50.

rias, irrompa a relação jurídico tributária.

3.2.3 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério material retrata um comportamento pessoal, que, quando ocorrido em determinadas coordenadas de tempo e espaço, fará brotar a relação jurídica estabelecida no consequente normativo. A esta coordenada de espaço corresponde o critério espacial.

Inicialmente, poder-se-ia considerar o território do Estado em que se realize a operação como o critério espacial do ICMS. Entretanto, não foi este espaço geográfico o escolhido pelo legislador.

A Lei Complementar nº 87/1996 prevê como critério espacial o estabelecimento, prescrevendo em seu artigo 11, I, “a”, que “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”.

Ainda, no § 3º, do acima citado artigo 11, tratou de definir estabelecimento como 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 (...)”. Definição, esta, que foi também adotada pela doutrina, conforme observa-se dos apontamentos de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, para quem estabelecimento é todo o “conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos que instrumentalizam o empresário a exercer a atividade mercantil”⁵¹.

A ideia de estabelecimento está intimamente relacionada à atividade comercial, até mesmo porque o ICMS somente in-

⁵¹JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120.

cidirá sobre aquelas operações que tenham o intuito comercial (uma vez que a mercadoria deve ser destinada à consumo)⁵².

Oportuno ressaltar a importância desta definição, porquanto a própria Lei Complementar nº 87/1996 faz inúmeras referências ao estabelecimento para fixar outros critérios deste imposto (por exemplo, a incidência ou não incidência e o critério temporal de saída)⁵³.

E nas vendas realizadas de forma não presencial, o estabelecimento deve ser considerado o espaço físico aonde ocorra a saída das mercadorias. Ainda que este negócio jurídico tenha ocorrido em um espaço virtual, a situação física (saída de mercadorias) sempre ocorrerá em um espaço físico (e neste espaço físico ocorrerá o controle das entradas ou saídas de mercadorias, a fim de assegurar o cumprimento da obrigação tributária)⁵⁴.

3.2.4 CRITÉRIO PESSOAL

Mencionou-se anteriormente que, preenchidos os critérios da hipótese de incidência tributária (critérios material, espacial e temporal), nascerá a relação jurídica tributária prevista no consequente normativo, identificando-se os sujeitos existentes nesta relação, bem como direitos e obrigações destes. Ao critério pessoal cabe precisamente identificar estes sujeitos.

Assim, o critério pessoal divide-se em sujeito ativo e sujeito passivo. Para aquele nascerá o direito subjetivo de exigir o tributo deste.

Definir o sujeito ativo do ICMS não demonstra grandes dificuldades. Trata-se de imposto cuja competência para instituí-lo pertence aos Estados e ao Distrito Federal. E por ser a principal fonte de arrecadação destes, quando editaram as res-

⁵²MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 515.

⁵³MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, p. 24.

⁵⁴*Ibidem*, p. 27.

pectivas legislações estaduais (e distrital) que instituíram o ICMS fixaram eles próprios como sujeito ativo, mantendo suas próprias capacidades para a exigência do ICMS.

Sobre o sujeito ativo é pertinente acrescentar que, via de regra, o ICMS é devido para o Estado (ou Distrito Federal) aonde for realizada a operação mercantil, não importando se o destinatário encontra-se em outro Estado⁵⁵.

O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa (física ou jurídica) que pratique operações de circulação de mercadorias⁵⁶ de maneira contínua, e que esta operação possua uma natureza comercial⁵⁷.

A própria legislação complementar (Lei Complementar nº 87/1996) que dispõe sobre o ICMS faz esta previsão em seu artigo 4ª, o qual prescreve que “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria (...)”⁵⁸.

Por esta razão, as vendas efetuadas por particulares, em caráter eventual, não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, e tão somente uma venda de bem móvel⁵⁹.

Apenas como observação, ressalta-se que nem sempre o sujeito passivo irá efetuar diretamente o pagamento do ICMS, porquanto existem inúmeras situações que atribuem a responsabilidade pelo recolhimento deste imposto a terceiro (alheio à hipótese de incidência, possuindo somente uma vinculação indireta com o real sujeito passivo), mediante substituição tributária. Sobre esta possibilidade, José Eduardo Soares de Mello esclarece que “na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da

⁵⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 41.

⁵⁶MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 526.

⁵⁷OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 290.

⁵⁸COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 377.

⁵⁹CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p.37.

obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar como dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituído)”⁶⁰.

Entretanto, o sujeito passivo permanece o mesmo.

3.2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

O tributo existe pela necessidade de arrecadação de receitas pelo Estado. Estabelecidos os polos da relação jurídica tributária, é necessário verificar o seu objeto. Este objeto consiste no pagamento do tributo pelo sujeito passivo ao sujeito ativo⁶¹.

Cabe ao critério quantitativo possibilitar os exatos contornos desta prestação pecuniária, através da base de cálculo e da alíquota⁶².

Nas operações de circulação de mercadoria, a base de cálculo consiste no real valor da operação, por expressa disposição legal⁶³. Ainda, o legislador incluiu no valor da operação (e portanto na base de cálculo) o montante do próprio imposto, bem como a quantia correspondente a seguros, juros, frete, demais despesas e descontos condicionais, conforme previsão do § 1º, do art. 13, da LC nº 87/1996.

Destarte, integram a base de cálculo o valor da mercadoria, o valor do próprio ICMS (o destaque na Nota Fiscal serve somente como indicação para fins de controle), o valor de seguros, juros, frete e demais valores pagos, recebidos ou debitados, bem como os descontos condicionais⁶⁴. Os descontos incondicionais não integram a base de cálculo, uma vez que representam um valor extrínseco ao valor da operação (admitir esta hipótese seria possibilitar a cobrança de um adicional de

⁶⁰MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 275.

⁶¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 328.

⁶²VIEIRA, José Roberto. *A Regra...*, p. 66.

⁶³Lei Complementar nº 87/1996: Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação.

⁶⁴OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 289.

ICMS que não possui qualquer relação com o valor da operação mercantil realizada)⁶⁵.

Por fim, salienta-se o entendimento manifestado por José Eduardo Soares de Mello, para quem qualquer elemento estranho ao valor da operação (como seguros ou frete) não poderia ser utilizado para a composição da base de cálculo por revelar natureza diversa do real valor da operação⁶⁶.

A alíquota corresponde ao outro elemento do critério quantitativo. No ICMS, são fixadas em percentuais, e devem atentar para o princípio da seletividade em função da essencialidade da mercadoria (quanto mais essencial para a vida do cidadão for aquela mercadoria, menor deve ser a alíquota)⁶⁷.

Existem três possibilidades de alíquotas para o ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias, dependendo elas da modalidade da operação (interna, correspondente àquela realizada dentro de um único Estado; ou interestadual, aonde o remetente reside em estado diverso do destinatário), bem como da natureza do destinatário (contribuinte ou não). A maneira como a alíquota é estabelecida é perfeitamente explicada por Júlio Maria de Oliveira:

(...) alíquota:

1. operação interestadual sendo o destinatário contribuinte do ICMS:

a) 7% quando originados das Regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, e destinados para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive o Espírito Santo;

b) 12% para destinatários localizados nas Regiões Sul e Sudeste, excetuado o Espírito Santo e demais hipóteses;

2. em se tratando de operação interestadual

⁶⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 109

⁶⁶MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, p. 189-200.

⁶⁷COSTA. Regina Helena. *Curso...*, p. 378.

com destinatários não-contribuintes deste imposto, a alíquota será aquela instituída internamente pela Unidade Federativa remetente para a respectiva mercadoria;

3. em se tratando de operação interna, será a respectiva alíquota fixada pela lei ordinária editada pela pessoa política.⁶⁸

Por sua vez, a maneira como serão fixadas as alíquotas é prevista no artigo 155, II, § 2º, incisos IV a VIII, da Constituição Federal⁶⁹. Conjugando-se estes dispositivos com as três possibilidades de alíquota anteriormente mencionadas, conclui-se que cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas entre operações interestaduais, bem como aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer as alíquotas das operações internas.

Por fim, no tocante às operações interestaduais, ressalta-se novamente que é aplicada a alíquota interna do Estado remete da mercadoria, quando o destinatário for consumidor

⁶⁸OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 289-290.

⁶⁹CF: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; (...) § 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; 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;

final; quando o destinatário for contribuinte, deve ser aplicada a alíquota interestadual.

4. O PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ

4.1 MOTIVAÇÃO PARA A CELEBRAÇÃO

Em vista das alterações nas práticas comerciais, os Estados brasileiros sentiram a necessidade de adaptação da legislação vigente que trata do ICMS, para o novo panorama que se apresenta. Tais motivações foram expostas nas razões para a celebração do protocolo 21 de 2011 do CONFAZ, e serão adiante analisadas.

Porém, é importante a este ponto, destacar a tributação adotada anteriormente à vigência do referido protocolo para que se entenda em que contexto o protocolo foi celebrado.

Anteriormente à celebração do protocolo, existiam duas possibilidades de tributação de ICMS nas operações interestaduais. Uma aplicável ao destinatário contribuinte do imposto e, outra, aplicável ao não contribuinte do imposto.

No caso de venda realizada para não contribuinte, que é o objeto do Protocolo 21/2011, o remetente da mercadoria deveria tributar a operação aplicando a alíquota interna vigente no Estado de origem para a mercadoria, sendo que o valor seria integralmente recolhido para esta unidade da Federação.

Para isso, anteriormente à celebração do Protocolo, não havia qualquer menção legal que levasse em consideração o meio pelo o qual a mercadoria era adquirida, nem, tampouco, a destinação que essa receberia. A diferenciação entre as formas de tributação dizia respeito somente à condição de contribuinte (ou não contribuinte) do sujeito destinatário da mercadoria.

Nesse sentido, alguns dos Estados Membros da Federação perceberam certo favorecimento na arrecadação por parte de Estados com maior desenvolvimento, e, assim, justificaram

nas exposições de razão a celebração do protocolo 21/2011:

Considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

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

Considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte.⁷⁰

Vale lembrar que são signatários do protocolo os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal.

Posto isto, o Protocolo adentrou a questão da tributação propriamente dita, onde ficou determinado que, a partir da sua vigência, as operações interestaduais destinadas a consumidor

⁷⁰ Protocolo 21/2011 do CONFAZ. Preâmbulo.

final, quando realizadas por meio não presencial, não seguiriam os moldes acima tratados.

A alteração proposta consiste que as vendas realizadas por meio da internet, telemarketing ou showroom, serão tribuadas de maneira que a alíquota interestadual seja recolhida ao Estado remetente da mercadoria e, ainda, que o valor correspondente à diferença das alíquotas interestadual e interna deverá ser recolhido ao Estado destinatário da mercadoria.

Uma peculiaridade com relação à sistemática de aplicação no Protocolo consiste em que as operações originadas em Estados não signatários do aludido Protocolo deverão seguir esta mesma regra. Ou seja, devem somente observar se a operação será destinada a consumidor final.

Desta feita, cabe analisar de que maneira o Protocolo é aplicável nas operações realizadas entre Estados signatários e, também, pelos não signatários do imposto.

Para os Estados signatários do imposto, há determinação que, além do cumprimento dos moldes de cálculo conforme acima expostos, haverá o deslocamento da responsabilidade do recolhimento do imposto ao remetente, ou seja, configura-se caso em que é aplicado o instituto da substituição tributária.

Se a remessa da mercadoria for realizada por Estado não signatário do imposto, o pagamento será exigido na entrada do Estado de destino da mesma forma, apenas não é aplicável, neste caso, a substituição tributária prevista nos casos em que a operação se origina em estado signatário do protocolo.

Feitas estas considerações iniciais sobre o Protocolo 21/2011 do CONFAZ, finalmente observa-se que a mera celebração do Protocolo pelos Estados signatários não é suficiente para que as regras ali acordadas surtam efeitos concretos. Entretanto, logo após a celebração, diversos Estados passaram a internalizar e regulamentar o referido Protocolo em suas legislações estaduais (mencionamos a título de exemplo: Decreto nº 12.831/2011 do Estado da Bahia; Decreto nº 30.542/2011 do

Estado do Ceará; Decreto nº 32.933/2011 do Distrito Federal; Decreto nº 27.505/2011 do Estado do Maranhão e; Decreto nº 28.064/2011 do Estado do Sergipe).

Também oportuno esclarecer que não será analisada a constitucionalidade (ou inconstitucionalidade) do ato normativo utilizado pelos Estados para a regulamentação do Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ, uma vez que esta análise consiste em objeto diverso daquele apresentado neste ensaio.

4.2. INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES

O Protocolo 21/2011 do CONFAZ modificou as regras para exigência de ICMS nas operações interestaduais realizadas de forma não presencial, conforme a cláusula primeira do referido protocolo:

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

Para possibilitar esta exigência, foram estabelecidos alguns requisitos, quais sejam: a realização de uma operação interestadual (o adquirente estiver localizado em Estado diverso daquele onde se situa o comerciante); a operação realize-se de maneira não presencial, pela internet, por telemarketing ou por showroom; o adquirente seja consumidor final da mercadoria e, portanto, não seja contribuinte do ICMS.

Preenchidos estes requisitos, é devido ao Estado destina-

tário (aquele aonde o adquirente, consumidor final, esteja localizado) um valor a título de ICMS, denominado pelo Protocolo 21/2011 de alíquota interestadual. Ainda, previram os Estados signatários do referido Protocolo que este montante é devido ainda que o remetente da mercadoria esteja situado em Estado não signatário do mesmo Protocolo, conforme observamos no parágrafo único da cláusula primeira⁷¹.

Não obstante a possibilidade dos Estados deliberarem acerca da concessão ou revogação de isenções, incentivos ou benefícios fiscais⁷², o Protocolo 21/2011 do CONFAZ não observou diversas disposições da Constituição Federal, contendo vícios que o tornam inconstitucional.

Apontam-se como principais problemas do aludido Protocolo a ofensa ao Princípio Federativo e a ofensa à competência do Senado Federal para fixar as alíquotas de ICMS incidente sobre operações interestaduais.

Ressalte-se também a não incidência do ICMS previsto pelo Protocolo 21/2011 do CONFAZ. Isto porque, em que pese o referido Protocolo ter nominado este ICMS de alíquota interestadual, o que efetivamente ocorreu foi majoração da alíquota (cobrança de um diferencial de alíquota).

Assim, passa-se à abordagem destas inconstitucionalidades.

4.3. A OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO

A autonomia dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é característica necessária para a forma-

⁷¹Protocolo 21/2011 do CONFAZ: Cláusula primeira (...) Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

⁷²CF: Art. 155.(...) II (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

ção e manutenção da Federação. Também é necessária a divisão de competências entre os entes federados.

A fim de resguardar esta autonomia, no campo tributário “(...) o constituinte de 1988 procurou desenhar um mapa seguro a fim de evitar conflitos entre os poderes federal, estadual, distrital e municipal, municiando cada qual de fontes tributárias suficientes, em seu entendimento, para garantir a execução dos deveres institucionais, legais e administrativos impostos a cada qual, permitindo assim o livre uso das autonomias dos entes públicos”⁷³.

Assim, o legislador constituinte definiu na própria Constituição Federal as hipóteses de incidência dos tributos, cabendo ao legislador infraconstitucional basicamente repetir os dispositivos constitucionais⁷⁴. Hugo de Brito Machado aduz ser possível até mesmo falar-se em um princípio da competência, segundo o qual cada ente federado deve se restringir à sua competência tributária prevista na Constituição Federal⁷⁵.

Em que pese o ICMS ser um imposto cuja competência para instituição cabe aos Estados e ao Distrito Federal, o legislador constituinte definiu a competência do legislador federal para dispor sobre normas gerais aplicáveis ao ICMS, considerando a feição nacional deste imposto⁷⁶, uma vez que influencia toda a Federação⁷⁷.

Assim, plenamente delimitada a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de ICMS.

Aliás, esta delimitação tem por escopo justamente assegurar o Princípio Federativo, afastando a possibilidade de um Estado eventualmente extrapolar seu campo de competência e adentrar no campo de competência de outro Estado. Roque

⁷³BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito tributário e princípio federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 184.

⁷⁴COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 34.

⁷⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...*, p. 44.

⁷⁶COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 368.

⁷⁷BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 188.

Antonio Carrazza explica com maestria, citando as lições de Dalmo de Abreu Dallari, como a intervenção de determinado ente federado em outro afetaria a autonomia deste, e consequentemente prejudicaria a essência da Federação:

O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. Realmente, pode ocorrer que a escala de prioridades estabelecida pelo governo central não coincida com o julgamento de importância dos assuntos feitos pelo governo regional ou local. Pode também ocorrer que um governo pretenda que outro cuide com tal empenho de certo problema que acabe comprometendo grande parte dos recursos financeiros deste último, deixando-o sem poder cuidar de outros problemas que, no seu julgamento, deveriam merecer preferência. (...).

Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentro de sua esfera de competência e afetando seus recursos financeiros é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sob alegação de ser mais conveniente.⁷⁸

Possuem os Estados e o Distrito Federal competência autônoma, dentro dos limites impostos pela constituição. Trata-se, então, de uma autonomia relativa, e não absoluta⁷⁹, o que ressalta novamente a ideia de unidade da Federação⁸⁰.

⁷⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 161.

⁷⁹Ibidem, p. 171.

⁸⁰Ibidem, p. 173.

Tão grande é a importância do ICMS em face do Princípio Federativo, em razão de garantir a autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal, que a violação de normas constitucionais de criação e alteração deste imposto poderia enfraquecer o Princípio Federativo, ao invés de garanti-lo, aumentando a guerra fiscal já existente entre os Estados, e não contribuindo para os objetivos e princípios previstos pela Constituição Federal⁸¹.

A par destas reflexões, visualiza-se clara ofensa ao Princípio Federativo pelo Protocolo 21/2011 do CONFAZ. Isto porque os Estados signatários do referido Protocolo se reuniram formando uma espécie de coalizão ao se intitulem lesionados (bem como intitulando os demais Estados de desenvolvidos), interferindo assim na competência tributária destes.

Esta intervenção ocorre na medida em que, a partir do mencionado Protocolo, os Estados signatários introduziram cobrança de ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final, quando este consumidor estiver localizado em seu território. Realizada venda para consumidor final, somente incidiria o ICMS do Estado onde estivesse localizado o remetente da mercadoria, não havendo que se falar em alíquota interestadual (ressalta-se, desde logo, que esta denominação “alíquota interestadual” foi utilizada pelo Protocolo 21/2011. Entretanto, não se trata de alíquota interestadual, e sim de diferencial de alíquota).

Aliás, o próprio legislador constituinte vedou a possibilidade de diferenciação na tributação de serviços e mercadorias em razão da procedência ou destino destes⁸², a fim de prestigiar a igualdade entre os Estados⁸³. Não bastasse o Protocolo 21/2011 do CONFAZ permitir aos Estados signatários a inter-

⁸¹OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 296.

⁸²CF: Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

⁸³COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 78.

venção sobre a competência tributária de outros Estados, feriu novamente o Princípio Federativo quando estabeleceu tratamento diferenciado entre os Estados Federados.

Por fim, salienta-se que o Supremo Tribunal Federal, órgão competente para zelar pela constitucionalidade das leis, manifesta este mesmo entendimento, consoante observa-se de voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3936⁸⁴.

Demonstrada a ofensa ao Princípio Federativo, passa-se então à análise da não incidência do ICMS nos termos do Protocolo 21/2011 do CONFAZ.

4.4. A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

A própria Constituição Federal prevê todas as hipóteses de incidência dos tributos, ou seja, prevê de maneira taxativa quais os eventos fáticos que, quando ocorridos, darão nascimento à relação jurídica tributária, consoante magistério de Regina Helena Costa⁸⁵ e Hugo de Brito Machado⁸⁶.

Lembra-se que o ICMS tem por finalidade tributar as operações de circulação de mercadorias realizadas por comerciante, marcada pelo intuito comercial deste, afastando da hipótese de incidência deste imposto as vendas realizadas por particulares de maneira eventual, conforme lições de José Eduardo Soares de Mello⁸⁷, Júlio Maria de Oliveira⁸⁸, Regina Helena

⁸⁴Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. (...) 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada “guerra fiscal”, repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. 4. (...) Violação ao art. 152. Da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida. (ADI 3936 MC/PR. Rel. Min. Gilmar Mendes. Plenário STF. DJ 19.09.2007).

⁸⁵COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 34.

⁸⁶MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...*, p. 44.

⁸⁷MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 526.

Costa⁸⁹ e Roque Antonio Carrazza⁹⁰.

Estão sendo estudadas as operações de venda interestadual, ou seja, aquelas onde o vendedor e o comprador estão localizados em Estados diferentes. Nesta situação, podem-se estabelecer duas modalidades de operações: a) o destinatário (comprador) é também contribuinte do ICMS (não adquiriu aquela mercadoria como consumidor final); e b) o destinatário (comprador) é consumidor final daquela mercadoria.

Considerando-se estas possibilidades, o próprio legislador constituinte previu como será calculado o ICMS, conforme observamos no artigo 155, II, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal:

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

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

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a

⁸⁸OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 290.

⁸⁹COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 377.

⁹⁰CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p.37.

alíquota interna e a interestadual;

A partir da análise dos dispositivos constitucionais acima transcritos, verifica-se que o ICMS sempre incidirá sobre uma operação interestadual. Entretanto, quando o destinatário da mercadoria for consumidor final, somente será devido este imposto ao Estado onde estiver situado o remetente da mercadoria.

Esta incidência remete à própria regra matriz de incidência do ICMS, que tem como um dos elementos do critério material o caráter mercantil da operação, conforme ensina Regina Helena Costa: “Anotese que o ICMS, em regra, é devido na origem, isto é, no Estado em que a operação mercantil se dá – onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada, sendo irrelevante se o destinatário está situado no mesmo ou em outro Estado”⁹¹.

Sendo assim, o ICMS somente incide sobre os eventos (ato, fato ou negócio) realizados por aquele que tira vantagem econômica destes⁹², onerando sempre a atividade mercantil⁹³.

Como o consumidor final não é contribuinte do ICMS, nas operações interestaduais o imposto deve ser recolhido somente no Estado do remetente, este sim contribuinte porquanto obtém vantagem econômica com a operação. Este é o magistério de Hugo de Brito Machado: “Agora a questão ficou adequadamente solucionada. Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual”⁹⁴.

⁹¹COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 375.

⁹²MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, p. 162.

⁹³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...*, p. 390.

⁹⁴*Ibidem*, p. 395-396.

Assim, além de modificar a sistemática de cobrança do ICMS, o Protocolo 21/2011 do CONFAZ acabou criando uma nova hipótese de incidência para este imposto. Ensina Roque Antonio Carrazza:

Ademais, quando as operações destinarem a mercadoria a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á obrigatoriamente a *alíquota interestadual* quando o destinatário for contribuinte do imposto (isto é, quando também ele praticar operações mercantis), e a *alíquota interna* quando não for (isto é, quando for um mero particular, que não pratica operações mercantis). Na primeira hipótese (quando o destinatário for contribuinte do ICMS), o Estado da localização do destinatário (ou o Distrito Federal, no caso do destinatário lá estar localizado) é que tem jus à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, se, obviamente, forem diversas.

Note-se que, no caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos pessoais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.⁹⁵

Nestes termos, nas operações interestaduais existem duas hipóteses de incidência distintas. Assim, estabelecendo-se este mesmo raciocínio para a previsão do Protocolo 21/2011 do CONFAZ, foi criada uma nova hipótese de incidência, uma vez

⁹⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 77-78.

que passou a incidir ICMS sobre uma compra realizada por consumidor final (compra esta que não se enquadra no critério material do ICMS, qual seja, realizar uma operação de circulação de mercadoria em caráter habitual, com natureza mercantil).

Por esta razão, bem como considerando-se que qualquer nova hipótese de incidência para o ICMS somente pode ser criada através de texto constitucional, verifica-se a não incidência do ICMS nos termos do Protocolo 21/2011 (sobre operações interestaduais destinadas ao consumidor final).

4.5. AS ALÍQUOTAS DO ICMS E A COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL

O legislador constituinte definiu a competência do Senado Federal para fixar as alíquotas de ICMS nas operações interestaduais, por meio do artigo 155, II, § 2º, IV, quando este prescreve que cabe ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais⁹⁶.

Ainda, abordou no inciso VII do § 2º do já mencionado artigo 155 da CF, de forma taxativa, a maneira como as alíquotas devem ser aplicadas em operações interestaduais: quando o destinatário for contribuinte do ICMS, deve ser aplicada a alíquota interestadual; já nas operações onde o destinatário não for contribuinte, deve ser aplicada a alíquota interna do Estado remetente.

Assim, optou o legislador constituinte em aplicar as alíquotas do ICMS levando em consideração a natureza do destinatário.

Pois bem, conforme foi visto o Protocolo 21/2011 do CONFAZ mudou esta sistemática, possibilitando a exigência de ICMS nas hipóteses em que o destinatário adquira mercado-

⁹⁶CF: Art. 155, II, § 2º, IV.

rias de forma não presencial, ainda que seja consumidor final (e, portanto, não contribuinte), nomeando esta exigência de alíquota interestadual.

Inicialmente, destaca-se o equívoco na expressão utilizada quando da celebração do Protocolo 21/2011. A alíquota interestadual somente será aplicada em operações realizadas entre contribuintes, conforme lições citadas anteriormente (Júlio Maria de Oliveira⁹⁷, Roque Antonio Carrazza⁹⁸ e Hugo de Brito Machado⁹⁹).

Como aborda-se aqui uma operação realizada entre um contribuinte e um consumidor final, não pode-se aplicar a alíquota interestadual. Assim, o que efetivamente o Protocolo 21/2011 do CONFAZ previu foi a possibilidade de exigência de um diferencial de alíquota pelo Estado onde está localizado o destinatário da mercadoria.

Assim, outra inconstitucionalidade pode ser observada, pois os Estados signatários extrapolaram sua competência e trataram de matéria cuja competência é exclusiva do Senado Federal, nos termos do já mencionado artigo 155, II, § 2º, IV, da Constituição Federal, que agora transcreve-se:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos

⁹⁷OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 289-290.

⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...*, p. 77-78.

⁹⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...*, p. 395-396.

Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Esta previsão constitucional tem o condão de observar tanto o Princípio Federativo, quanto a feição nacional do ICMS, conforme salientou-se anteriormente a partir das lições de Regina Helena Costa¹⁰⁰, Roque Antonio Carrazza¹⁰¹ e Flávio de Azambuja Berti¹⁰².

Ainda, o Princípio Federativo é novamente observado porquanto o Senado Federal é a Casa Legislativa representante dos Estados, consoante ilustra Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A presença do Senado explica-se por ser a Casa Legislativa dos estados da Federação. O sistema é complexo e flexível. De um lado, a possibilidade de alíquotas internas díspares nos estados, abaixo e acima da *alíquota interestadual*. De outro, a possibilidade de *várias alíquotas interestaduais* (norte-nordeste; centro-sul; centro-oeste)”¹⁰³.

Sobre esta preservação da Federação, salienta Júlio Maria de Oliveira:

A diversidade do processo legislativo é justificada pela preservação da Federação. Busca o texto constitucional afastar interesses imediatos de fácil aumento de receita tributária ou a busca de atrair investimentos privados em detrimento ao corpo federativo ou à manutenção de um organismo normativo coerente com o Estado constitucional. (...)

As determinações senatoriais expressam a vontade da Federação.¹⁰⁴

E o Senado Federal, em obediência à sua competência,

¹⁰⁰COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 368.

¹⁰¹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 161.

¹⁰²BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 188.

¹⁰³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso...*, p. 322.

¹⁰⁴OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio...*, p. 303-304.

editou a Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, fixando as alíquotas interestaduais da seguinte maneira:

Senado Federal

Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal vem adotando o entendimento de que as normas editadas pelos Estados sobre alíquotas de ICMS incidente sobre operações interestaduais são inconstitucionais, porquanto invadem matéria cuja competência pertence ao Senado Federal. Nestes termos transcreve-se trecho do voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.564/PI:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE

CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois:

(a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais;

(b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objetivo “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial;

(c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia

prospectiva e a retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.041/2010. (ADI – MC 4565/PI, Rel. Min. Joaquim Barbosa, plenário STF, DJ 07/04/2011)

Destarte, a disposição do Protocolo 21/2011 claramente afronta o texto constitucional, porquanto ao estabelecerem um diferencial de alíquota, os Estados signatários ultrapassam os limites de suas competências, e tratam de matéria que é de competência exclusiva do Senado Federal.

4.6. PROJETO DE EMENDA CONSTITUCIONAL

O Protocolo 21/2011 do CONFAZ foi celebrado em 01 de abril de 2011. A partir desta celebração, os Estados signatários passaram a regulamentar o referido Protocolo em suas legislações estaduais (quase em sua totalidade através de Decreto Estadual editado pelo respectivo Governador).

Bastou esta regulamentação para que a constitucionalidade e legalidade destes Decretos passassem a ser objeto de ações judiciais. E majoritariamente, os Tribunais passaram a declarar a inconstitucionalidade das legislações estaduais, afastando a exigência do diferencial de alíquota de ICMS.

A motivação para a celebração do Protocolo 21/2011 foi aumentar as receitas dos Estados signatários em razão do alegado subdesenvolvimento destes, conforme mencionou-se anteriormente. Com o afastamento da exigibilidade pelo Poder Judiciário, este interesse não foi atendido.

Por esta razão, em 22 de novembro de 2011 foi apresentado Projeto de Emenda Constitucional nº 113/2011, com a seguinte ementa:

Altera o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermuni-

pal e de Comunicação nas operações e prestações de serviços interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte.¹⁰⁵

Este Projeto de Emenda Constitucional visa modificar a maneira como incide o ICMS nas operações interestaduais onde o destinatário é consumidor final, passando o artigo 155, II, § 2º, VIII a possuir a seguinte redação:

Art. 155. (...)

II. (...)

§ 2º. (...)

VIII-A – na hipótese da alínea “b” do inciso VII, quando a operação interestadual ocorrer de forma não presencial, caberá ao Estado de localização do destinatário parte do imposto a ser definida por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e na forma a ser estabelecida por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”,¹⁰⁶

Assim, sobre as operações interestaduais realizadas de forma não presencial, seria devido também ao Estado destinatário a alíquota interestadual, sendo aplicadas, nesta hipótese, a mesma regra que rege a incidência do ICMS sobre as operações interestaduais realizadas entre contribuintes.

Ainda que seja aprovado o Projeto de Emenda Constitucional nº 113/2011, o mesmo continuará gerando diversos questionamentos e controvérsias. Principalmente porque a fina-

¹⁰⁵BRASIL. Projeto de Emenda Constitucional nº 113, de 22 de novembro de 2011. Disponível em <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=103349> Acesso em 20 de novembro de 2012.

¹⁰⁶BRASIL. Projeto de Emenda Constitucional nº 113, de 22 de novembro de 2011. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/98234.pdf>> Acesso em 20 de novembro de 2012.

lidade deste imposto é tributar o comércio (finalidade esta estampada pelo próprio critério material da regra matriz de incidência do ICMS, segundo o qual existe de que a atividade tributada seja mercantil, tenha o lucro como finalidade).

Desse modo, os problemas sobre a tributação das vendas realizadas de forma não presencial certamente persistirão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É compreensível a alegação de alguns Estados sobre a necessidade de serem observados os objetivos insculpidos na Constituição Federal para o desenvolvimento nacional e diminuição das desigualdades sociais e regionais. E o ICMS, como principal fonte arrecadatória destes entes deve sim ser utilizado como instrumento político, a fim de serem atendidos estes anseios.

O debate sobre a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias realizadas de forma não presencial é necessário, pela importância que esta modalidade apresenta atualmente. Porém, é necessário um estudo aprofundado, observando-se todo o sistema constitucional tributário. Não se pode admitir a busca pelo desenvolvimento nacional e igualdades sociais e regionais em detrimento de outros princípios e garantias constitucionais.



6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANTES, Heriton Rodrigues. *ICMS No Comércio Eletrônico*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5kb7/icms-no-comercio-eletronico-heriton-rodrigues-arantes> Acesso em: 10 ja-

- neiro 2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, p. 44.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 65-66.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito tributário e princípio federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____, Roque Antonio. *ICMS*, 10.ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34-35.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 240.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 310-321.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, p. 368.
- HILÚ NETO, Miguel. *Imposto Sobre Importações e Imposto Sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 44.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 514-516.
- _____, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 11.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio da legalidade e sua*

aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 290.

PIVA, Silvia Helena Gomes. *O ISSQN e a Determinação do Local da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PROCHALSKI, Daniel. *ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência*. Curitiba: Juruá, 2009.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

_____, José Roberto. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 620.

_____, José Roberto. Imposto Sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garciamarquiana Entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 13.