



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
Escola de Direito de Brasília
Pós-Graduação Direito Tributário e Finanças Públicas

O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO E TRANSPORTE
INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS –, A
EMENDA CONSTITUCIONAL 87 E A IMPLICAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Rosemir de Oliveira Pinto

Brasília – DF

Dezembro 2016

Rosemir de Oliveira Pinto

O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO E TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS –, A EMENDA CONSTITUCIONAL 87 E A IMPLICAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Monografia: O Comércio Eletrônico, as novas alíquotas estabelecidas para o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre as Prestações de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, e a Emenda Constitucional 87/2015.

Brasília-DF, dezembro 2016.

ROSEMIR DE OLIVEIRA PINTO

O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO E TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS –, A EMENDA CONSTITUCIONAL 87 E A IMPLICAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Monografia apresentada como requisito para a conclusão do curso de pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas ministrado pelo Instituto Brasiliense de Direito – IDP.

Brasília, 23 de dezembro de 2016.

Banca Examinadora

Professor Examinador

Professor Examinador

Dedico esta tese a Deus por ter me capacitado para trilhar o caminho do estudo e confiado a mim uma responsabilidade que exige além da disponibilidade de tempo, a disposição do aprofundamento intelectual e dedicação de horas de estudo. Aos meus filhos que se dispuseram a aceitar a minha falta, as ausências e, muitas vezes, o mau humor, a irritação, sabendo, porém, que o produto do estudo é uma realização pessoal e profissional. Ao meu pai e meus irmãos que, mesmo longe, sempre incentivaram e rezaram para que eu completasse mais uma jornada.

Resumo

A Constituição da República de 1988 autorizou aos Estados Federados e Distrito Federal a deliberarem, mediante Convênios aprovados pela unanimidade dos Estados, sobre as questões afetas ao Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, Bens e Serviços, Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicações, nas relações presenciais e/ou pelo e-commerce. Tais Convênios visam evitar que haja uma concessão de benefícios de alguns entes federados em prejuízo de outros, culminando em guerras fiscais. A Emenda à Constituição Federal nº 87/2015 modificando o artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, alíneas “a” e “b” visa equilibrar a relação jurídica entre Estados, principalmente no que diz respeito ao comércio eletrônico. O Convênio 93/2015 foi aprovado com o fim de regulamentar as disposições inseridas pela Emenda, mas foi objeto da ADI 5464 e teve sua eficácia suspensa. Notadamente, não há uma situação fixa, tampouco, equilibrada, mas é necessário que haja um pronunciamento no sentido de que um ato do Poder Executivo não pode ser capaz de suprimir direitos e garantias constitucionais, como da livre iniciativa, tratamento favorecido a determinadas pessoas jurídicas com vista a fomentar a industrialização e o crescimento do Estado, bem como das relações jurídicas comerciais seja pela via pessoal, seja pela transação por comércio eletrônico.

Palavras-chave: Imposto sobre operações relativas à circulação; Comércio eletrônico; Guerra Fiscal; Emenda à Constituição nº 87/2015; Convênio nº 93/2015.

Abstract

The Constitution of the Republic of 1988 authorized the Federated States and the Federal District to resolve, through Agreements approved by the unanimity of the States, on the issues related to the Tax on Operations Related to the Circulation of Goods, Goods and Services, Interstate and Intermunicipal Transport and Communications, In face-to-face relationships and / or by e-commerce. These agreements are designed to prevent the granting of benefits from certain federated entities to the detriment of others, culminating in fiscal wars. The amendment to Federal Constitution No. 87/2015 modifying article 155, paragraph 2, items VII and VIII, points "a" and "b" aims to balance the legal relationship between States, especially with regard to electronic commerce. Agreement 93/2015 was approved in order to regulate the provisions inserted by the Amendment, but was subject to ADI 5464 and had its effectiveness suspended. Notably, there is no fixed or balanced situation, but there has to be a pronouncement in the sense that an act of the Executive Power can not be able to suppress constitutional rights and guarantees, such as free initiative, favored treatment for certain legal entities With a view to fostering the industrialization and growth of the State, as well as commercial legal relations, either by personal means or by electronic commerce.

Keywords: Tax on operations related to circulation; E-commerce; Fiscal War; Amendment to Constitution No. 87/2015; Agreement No. 93/2015.

Sumário

Introdução	9
1. A Constituição Federal de 1988. Sistema Tributário Nacional. Competências....	12
2. Do ICMS – Competência constitucional conferida aos Estados e Distrito Federal e a Regulamentação por meio de Convênios	22
3. O Comércio Eletrônico e o ICMS como fator desencadeante da Guerra Fiscal.....	38
4. Emenda à Constituição nº 87/2015 e a Guerra Fiscal	49
Conclusão	56
Referências bibliográficas	58
Anexo A.....	61
Anexo B.....	65

Introdução

A Constituição da República traz um capítulo específico para tratar dos tributos aplicados no Brasil e estabelece as competências positivas e negativas. São positivas as competências para introduzir um tributo no ordenamento jurídico, estabelecer o fato gerador, a respectiva base de cálculo e alíquota. São competências negativas quando a própria Constituição Federal impede que o ente federado exija um tributo, trata-se das imunidades, que sequer nasce a hipótese de incidência para o contribuinte.

De outro norte, a própria Magna Carta confere faculdades aos entes federados, como por exemplo, a possibilidade de isenções, benefícios fiscais, concessões unilaterais e incentivos. A oportunidade de deixar de exigir um tributo a determinada pessoa tem como finalidade, em tese, o desenvolvimento econômico-financeiro da região. Dentre as faculdades mencionadas, a isenção, relativamente ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, consiste em uma renúncia que pode privilegiar muitas empresas e que pode ser favorável para a localidade em que se situa, ou pode privilegiar outro ente em detrimento de outro e prejudicar a própria economia do ente prejudicado e atentar contra a Federação.

O referido imposto é de competência dos estados federados e do Distrito Federal e foi regulamentado pela Lei Complementar 87/1996¹ e sofreu alterações pelas Leis Complementares nº 92/1997; 99/1999 e 102/2000.

As relações jurídicas que envolvem compra e venda de bens móveis ou imóveis ocorrem desde o início da civilização iniciando, por fim, a transação comercial e a moeda de troca. O comércio jamais deixou de existir, contudo, pela constante evolução, houve necessidade de mudanças frequentes nas formas de comércio. O mais habitual ainda é o que relaciona fornecedor e consumidor

¹BRASIL. Lei Complementar nº 87/96 de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa da União. http://www.leasingabel.org.br/site/Adm/userfiles/ICMS_87.pdf acesso em 19/02/2016.

diretamente, seja pela necessidade do consumidor em buscar o bem da vida, seja na oferta direta de um produto inédito, ou de nova tecnologia, ou pela simples queima de estoque.

Ocorreram mudanças efetivas em todas as áreas das relações jurídicas ampliando tanto o mercado quanto a economia. A globalização foi o método mais propício para abrirem-se os mercados a outros países, entre pessoas e, com isso, foi vital a evolução tecnológica em todos os âmbitos e, por conseguinte, expandiu as relações comerciais, seja internamente, seja por meio de importações e exportações, consolidando as transações comerciais mediante as aquisições e negócios realizados pelo comércio eletrônico, ou simplesmente, *INTERNET – interconnected networks* –, fazendo circular mercadorias, bens ou serviços.

Diante dessa circulação de mercadoria pelo *e-commerce* houve muita discussão a respeito de qual ente seria o competente para arrecadar o imposto, tendo em vista que o fato gerador ocorre com o despacho da mercadoria, bem ou serviço, o que ocasionaria no prejuízo do estado destinatário da mercadoria, pois ali também houve a circulação, porém não poderia arrecadar o tributo que já estava no estado de origem, implicando em uma diminuição na sua carga tributária.

A Emenda à Constituição nº 87² determinou a divisão da cobrança entre o estado de origem e o estado destino, definindo um percentual para cada um, visando a solução do embate entre os estados federados.

Assim, entende-se que seja relevante o tema objetivando ampliar a discussão acerca das relações jurídicas envolvidas, bem como a aplicação da Emenda Constitucional nº 87 nas situações do e-commerce, haja vista a implicação da mudança realizada no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição da República e as consequências tributárias no âmbito dos entes federados envolvidos.

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

Inicialmente o trabalho faz uma abordagem geral acerca das competências tributárias conferidas aos Estados Federados pela Constituição da República Federativa do Brasil.

Analisa-se o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação como competência privativa dos Estados e Distrito Federal para sua instituição e exigência da obrigação nas relações jurídicas descritas no artigo 155 da Constituição Federal. Levantando a questão dos Convênios que regulamentam o referido artigo buscando evitar guerras fiscais pela aplicação indiscriminada das isenções. Após analisa-se a Emenda à Constituição Federal nº 87/2015, o Convênio 93/2015 e quais os efeitos sobre o comércio eletrônico, tendo em vista que não se estabeleceu quando ocorre efetivamente o fato gerador nessas relações.

Diante disso, adentra-se à regra matriz do tributo com a finalidade de entender a ocorrência do fato gerador, especificamente quanto ao ICMS nas relações jurídicas pelo comércio eletrônico.

Trata-se de uma análise teórico-argumentativa que envolve a discussão e a explicação sobre o tributo objeto da polêmica, que desencadeou a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, a regulamentação por meio o Convênio 93/2015 que foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade e suas implicações nas transações comerciais via *interconnected networks* – *INTERNET*. Contudo, a finalidade da pesquisa não visa estancar a discussão, pois há uma análise crítica e jurídica acerca da aplicação do Convênio 93/2015 regido por uma Norma Constitucional, mas tratar de uma questão relevante que interfere diretamente na própria economia do País e diretamente nas finanças do contribuinte.

1. A Constituição Federal de 1988. Sistema Tributário Nacional. Competências.

A Constituição da República promulgada em 05 de outubro de 1988 estabeleceu fundamentos, Poderes independentes e harmônicos da União, objetivos fundamentais, princípios nas relações internacionais, bem como tratou dos direitos e garantias individuais, Organização do Estado, Organização dos Poderes, Defesa do Estado e das Instituições Democráticas, Tributação e do Orçamento, Ordem Financeira e Econômica, Ordem Social e Disposições Constitucionais Gerais e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. No Título VI, que dispõe sobre as matérias Tributação e do Orçamento, traz um capítulo específico para tratar dos tributos aplicados no Brasil, estabelecendo a autorização para as competências positivas e negativas, princípios gerais e quais os tributos que regem a Ordem Tributária. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo descrevem que:

“Especificamente, o texto constitucional dispõe acerca de ‘princípios gerais’ nos arts. 145 a 149-A, sobre as ‘Limitações do Poder de Tributar’ nos arts. 150 a 152, estabelece as competências dos diversos entes federados para a instituição de impostos nos arts. 153 a 156 e, por fim, traça as regras da ‘Repartição das Receitas Tributárias’ nos arts. 157 a 162. Além disso, ao dispor sobre a ‘Ordem Social’ especialmente sobre a ‘Seguridade Social’, a Constituição aduz diversas normas tributárias, merecendo menção as constantes do art. 195, do art. 239 e do art. 240. Até mesmo nas disposições acerca da ‘Ordem Econômica’ há normas tributárias, como a estabelecida no art. 177,§4º, sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre operações com combustíveis.³”

Assim conferiu competências aos entes federados, dentre as quais, a possibilidade de instituírem e cobrarem tributos, cada qual tendo o direito a determinados tributos.

São positivas as competências para introduzir um tributo no ordenamento jurídico, estabelecer o fato gerador, a respectiva base de cálculo e alíquota. Entende-se que são competências negativas aquelas em que há disposição expressa da Constituição Federal para barrar a atuação de qualquer ente federado

³ PAULO, Vicente, Marcelo Alexandrino. Direito Constitucional Descomplicado. Rio de Janeiro. 9ª edição. Ed. Método. p. 953

quanto à instituição e exigência do tributo, ou seja, são as imunidades especificadas no artigo 150, inciso VI alíneas e parágrafos 2º, 3º e 4º, da Lei Maior⁴.

As imunidades consistem em limitações intransponíveis e devem ser observadas por todos os entes federativos, previstas no artigo 150, parágrafos e incisos da Constituição Federal de 1988. Também confere faculdades ao poder de tributar aos entes federados, implicando em instituir ou não um tributo que seja de sua competência, como por exemplo, há a possibilidade de conceder isenções, benefícios fiscais, concessões unilaterais e incentivos, privilegiando um fundamento da República, qual seja a redução das desigualdades sociais.

Como lecionam Vicente e Alexandrino:

“Pode-se afirmar, simplificadamente, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato ou fato.⁵”

Dessa forma, a oportunidade de deixar de exigir um tributo à determinada pessoa, em tese, deve ter como justificativa a busca pelo equilíbrio socioeconômico e desenvolvimento econômico-financeiro da região, como por exemplo, isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Há que ressaltar a diferença entre os institutos da imunidade e da isenção, qual seja a primeira decorre de um comando constitucional e, portanto, impossível de um ente federado infringir a Norma Constitucional sem afrontar os direitos e garantias fundamentais. Enquanto que a segunda decorre de Lei específica, e por isso, se não cumprir todos os requisitos, o benefício da isenção é retirado, tendo em vista que ninguém tem direito a regime jurídico, muito menos quando se descumpre requisitos básicos e necessários para que se gozasse do benefício fiscal.

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

⁵ PAULO, Vicente, Marcelo Alexandrino. Direito Constitucional Descomplicado. Rio de Janeiro. 9ª edição. Ed. Método. p. 993

Como se verifica, a Lei Maior estabeleceu, com muito cuidado, as diversas competências aos entes federativos, seja de forma a conferir-lhes poderes, seja quanto às diversas limitações como meio de respeitar os direitos conferidos simultaneamente a todos da Federação e, principalmente, os direitos individuais consagrados em toda a extensão da Magna Carta.

Não se pode perder de vista que todo o Ordenamento Jurídico tem como direção os critérios orientadores da própria Constituição da República de 1988, visando manter-se na legalidade constitucional, pois:

“o que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional.⁶”

É certo também, que a Constituição da República não deixa margem para dúvida quanto aos seus comandos e, para o caso de ofensa a qualquer dos dispositivos o próprio Ordenamento estabelece os caminhos para que se mantenha a integridade da Carta Magna e, tal medida seja suficiente para desconstituir o ato lesivo e preserve todas as normas, regras e princípios que a compõem.

Como se pode verificar, a própria Lei Maior estabelece mecanismos para a manutenção de sua plenitude como norma suprema e regente de todas as normas que fazem parte do Ordenamento Pátrio. Assim, também estabeleceu limites de atuação, pelo legislador, pelos entes e pelos administrados. Então, Roque Antonio Carrazza discorre sobre os limites de competência:

“Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna, e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, desse modo, as indesejáveis dissensões sejam afinal reconduzidas ao *status quo ante* da exata coordenação das pessoas políticas (e de

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2004, p. 30.

suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais.⁷

Portanto, o legislador deverá observar os comandos constitucionais e não poderá conferir imunidade onde não existe, tampouco poderá extinguir uma imunidade que está expressamente prevista. Também não poderá tratar como imunidade um caso que seja beneficiável por outro tipo de incentivo fiscal, como por exemplo, isenção e que necessita de lei específica.

Completa-se que o Sistema Tributário previsto na Constituição da República é amplo e restrito, ou seja, é direcionado a todos indistintamente e somente àqueles tributos que estão previstos ou autorizados constitucionalmente, não cabendo ao legislador e ao ente político inovarem sem que haja o permissivo constitucional. Nesse sentido, tem- que os tributos que constam do Documento Constitucional são impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, confirmando a Teoria Pentapartite afirmada pelo Supremo Tribunal Federal.

Reitera Carraza que:

“a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible).⁸”

Disso extrai-se que a capacidade ativa é dada pela Lei Maior e a única que pode retirar tal atributo. De forma que o fato de um ente federado não exercer o seu direito de instituir e exigir um tributo, não confere direito a outro ente de fazê-lo, haja vista que estaria invadindo competência alheia, o que é terminantemente vedado pela própria Magna Carta ao distribuir as competências.

O Sistema Tributário traçou as competências tributárias e repartiu os tributos de acordo com a sua importância para o País, para cada ente e de obtenção de receita. Salientando que a União tem competência residual e está autorizada a

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2004, p. 446.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2004, p. 446.

instituir, mediante Lei Complementar, empréstimos compulsórios nos termos do artigo 148, caput e incisos; e exclusivamente, contribuições sociais, sobre o domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. E o Distrito Federal tem as competências conferidas aos Estados e aos Municípios, em decorrência do disposto no artigo 32, parágrafo 1º, Constituição da República de 1988:

“Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.⁹”

Para a União foram conferidos sete impostos previstos no artigo 153: imposto sobre importação de produtos estrangeiros, imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, imposto sobre propriedade territorial rural e imposto sobre grandes fortunas, sabendo-se que ainda não se criou o último. E, também, a União tem competência residual para instituição de impostos não previstos no artigo 153, estabelecida no artigo 149:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.¹⁰”

Aos Estados e Distrito Federal couberam: o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos; imposto sobre circulação de

⁹ BRASIL – Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm acesso em 08/08/2016

¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

mercadorias e sobre a prestação de serviço transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação; imposto sobre propriedade de veículos automotores, artigo 155 e incisos da CR/88¹¹.

Em relação aos Municípios e ao Distrito Federal, a Constituição Federal conferiu a competência para a instituição do imposto sobre a propriedade territorial urbana; imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como de cessão de direitos a sua aquisição; imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar, artigo 156 e incisos¹².

Ressalta-se que a sistematização da tributação no Brasil foi elaborada por uma Comissão de juristas e técnicos com a finalidade de dissipar as distorções econômicas à vista das necessidades financeiras do Poder Público, bem como a implicação da onerosa carga tributária impactando os polos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

Aliomar Baleeiro em sua obra *Direito Tributário Brasileiro* traz a “Exposição de Motivos do Ministro Otávio G. Bulhões ao Presidente Castelo Branco – Exposição nº 910”. Nela está muito nítida a intenção do ente tributante e a tentativa de aumentar a sua intensidade sobre o contribuinte, como descreve a própria Comissão, por exemplo, quando esclarece que:

“(...) há sobreposição de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

¹²BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016.

distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação.¹³”

Com efeito, já existia uma grande discussão a respeito de cumulação de tributos sobre um mesmo fato gerador e que isso onerava o contribuinte. No entanto, a discussão não determinou uma forma de melhorar a arrecadação de tributos sem onerar o contribuinte que, insatisfeito, reprime muitas vezes, o seu poder de compra e venda.

A despeito disso, ainda na exposição de motivos, como exemplo da sobreposição de tributos, estão elenca os diversos tributos incidentes sobre um mesmo fato gerador, indicando que sobre tal incidia: imposto de vendas, taxa rodoviária, adicional Município, indústria e profissão e taxa municipal; todos incorporados ao imposto de vendas. Entendeu-se que a supressão de impostos era um desejo e poderia ser executado, visando precipuamente, um aumento na atividade econômica, certamente, por meio de consumo.

Consequentemente, acarretaria em um avanço proporcional e a segurança econômico-social mantida por uma solidez monetária. Tinha-se no imposto sobre a renda expectativa de arrecadação fiscal e correção das desigualdades econômicas. À vista disso, entendeu-se que o imposto de consumo poderia ser arrecadado em conjunto com aquele, dizendo que “o imposto de consumo permite atingir elevado grau de seletividade das mercadorias e serviços, sendo, desse modo, precioso complemento do imposto de renda.¹⁴”

A ideia inicial era de que fosse apenas um tributo e o agente ativo devesse ser a União e distribuir a receita entre os entes da Federação. Como se pode constatar a Exposição de Motivos nº 910 já previa que os impostos de renda e de consumo eram responsáveis pelas maiores arrecadações do País. O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar. Notadamente, a Lei Maior estabeleceu princípios, critérios,

¹³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição. Rio de Janeiro, Ed. Gen Grupo Editorial Nacional, p. XLV.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição. Rio de Janeiro, Ed. Gen Grupo Editorial Nacional, p. XLVII.

autorizações, permissões e, principalmente, limitações ao poder de tributar a serem regulados por Lei Complementar ou Ordinária, podendo ainda, haver disposição mediante Medida Provisória e por ato administrativo como é o Convênio.

Em especial, quanto ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, a Magna Carta autorizou a deliberação por meio de Convênio entre os Estados e o Distrito Federal, mediante Lei Complementar.

Assim como o Código Tributário Nacional foi recepcionado, outras leis que já tratavam de matéria tributária também foram. É o caso da Lei Complementar 24/75¹⁵ que tem disposições específicas sobre a deliberação mediante Convênios e no Ato das Disposições Transitórias Constitucionais¹⁶ há a confirmação da recepção Magna Carta.

O artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias Constitucionais estabelece a vigência do Sistema Tributário Nacional e no parágrafo 8º, prevê que:

“Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, *b*, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.¹⁷”

A legislação constitucional deve ter uma aplicação efetiva objetivando impedir um abuso legislativo e uma supressão das garantias constitucionais, principalmente quando existe um poder ao legislador e ao administrador.

De forma que a Magna Carta estabeleceu quais os impostos que caberiam a cada ente político especificamente, impedindo, portanto, que houvesse invasão de competências.

¹⁵ Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm acesso em 08/08/2016

¹⁶ BRASIL – Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm acesso em 08/08/2016

¹⁷ Supremo Tribunal Federal A Constituição e o Supremo: Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp> acesso em 31/07/2016

Além disso, o Sistema Tributário estabeleceu os tributos, as limitações à tributação e conferiu poderes aos entes para que estes instituíam, exigiam o tributo, também possam conceder benefícios e incentivos fiscais, como também capacitou os entes federativos como agentes políticos de capacidade ativa para exigir os tributos de suas competências de acordo com as respectivas hipóteses de incidência e os respectivos fatos geradores, não se confundindo os conceitos entre si.

Nesse diapasão, o imposto segundo o artigo 16 do Código Tributário Nacional: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”¹⁸

Dentre as faculdades mencionadas, os Estados e Distrito Federal podem conceder isenção, incentivos e benefícios fiscais, relativamente ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, consiste em uma renúncia que pode privilegiar muitas empresas e que pode ser favorável para a localidade em que se situa, ou pode privilegiar outro ente em detrimento de outro e prejudicar a própria economia do ente prejudicado e atentar contra a Federação.

O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir e estabelece a competência dos Estados e Distrito Federal para a instituição do imposto discutido¹⁹. Esse é um tipo de imposto indireto, haja vista que é embutido no preço final do produto adquirido nas relações de consumo e constitui a maior arrecadação, seja em âmbito estadual, seja em âmbito nacional, porquanto o País todo – todos estados da Federação – arrecada esse tributo.

Pelo princípio da não-cumulatividade a empresa somente recolhe o imposto sobre o valor agregado e a carga tributária será a mesma até o produto final, sejam quantas forem as suas fases, evitando assim, o efeito cascata do tributo.

¹⁸ Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Recepcionada como Lei Complementar pela CRFB/1988 Disponível em Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm acesso em 08/08/2016

¹⁹ Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm acessado em 08/08/2016

Portanto, o referido imposto de competência dos estados federados e do Distrito Federal, regulamentado pela Lei Complementar 87/1996 que sofreu alterações pelas Leis Complementares nº 92/1997; 99/1999 e 102/2000 tem regulamentação acerca do Convênio pela Lei Complementar 24/1975, editada muito antes da promulgação da Constituição Federal, e que traz em seu texto a autorização para que as especificidades do imposto discutido seja regulado por esse tipo normativo, conforme previsão do artigo 155, §2º, XII, “g”²⁰.

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

§ 2º 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.”

Dessa forma, qualquer transação realizada nos termos da Lei Complementar nº 87/1996 se submete à tributação e os Estados Federados e o Distrito Federal deliberarão mediante Convênios, todavia, exigindo-se a unanimidade para a sua aprovação e um quórum específico para a reprovação. Mas, em ambos os casos deve haver a ratificação.

²⁰ BRASIL – Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm acesso em 08/08/2016

2. Do ICMS – Competência constitucional conferida aos Estados e Distrito Federal e a Regulamentação por meio de Convênios

O federalismo se caracteriza pela organização e um centro de decisões, sem dispensar a responsabilidade dos entes federados. Então, diz-se que o federalismo brasileiro é verificado pela responsabilidade e competências nas três esferas de governo, isto é, União, Estados-membros e Distrito Federal e Municípios.

A Magna Carta tratou de estabelecer as competências tributárias e definiu que aos Estados-membros e Distrito Federal coube, dentre outros, a instituição e exigência do ICMS - 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 prestações se iniciem no exterior, artigo 155, inciso II.

Como ensina Fernando Bonfá de Jesus:

“Em rigor, ICMS não passa de uma sigla, a hospedar, pelo menos, três impostos diferentes; a saber: a) imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e, c) o imposto sobre prestações de serviço de comunicação²¹.”

Esse tributo já foi descrito como imposto de vendas e consignações, imposto sobre vendas mercantis. E com a Constituição da República de 1988 fixou-se o imposto como ICMS – Imposto Sobre a Operação de Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação –, que é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que consiste em tributo de maior expressão e de fonte de receita. Diga-se que esse tributo é de criação e arrecadação obrigatória, conforme leciona Carrazza²².

O imposto sobre a operação de circulação de mercadorias não pode ter mais fatos geradores do que aquele que está previsto em seu nome iuris, sob pena de de desvirtuar a incidência do imposto, ou seja, não há possibilidade de se ampliar a sua

²¹ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS Aspectos Pontuais**. São Paulo. Editora Quartier Lantin do Brasil, 2007.

²² CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS 12ª edição. São Paulo. Ed Malheiros 2007. p. 484.

incidência para não imputar uma onerosidade excessiva ou ampliar o poder do ente tributante. A respeito disso:

“a doutrina e a jurisprudência de nossos tribunais têm afastado, com rigor, a extensão da hipótese de incidência do ICMS a fatos estranhos, como locação, comodato, arrendamento mercantil, meras transferências de mercadorias ou matérias-primas de um para outro estabelecimento do mesmo titular, fora ou dentro de um mesmo Estado federado, etc., que não configuram real operação de circulação de mercadoria.²³”

Nesse sentido, é necessário que se esclareça qual é a regra matriz do imposto sobre a operação relativa à circulação de mercadorias, bens ou serviços, transporte interestadual e intermunicipal e comunicações traçando os critérios material, espacial e pessoal estabelecendo o objeto do tributo, o local em que se realiza e as pessoas da exigência e obrigação tributária.

De forma que:

“assim, operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados separadamente, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações.²⁴”

Com efeito, o critério material estabelece que o tributo incida sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; prestação de serviços de comunicação; prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; operação de importação de mercadoria do exterior; serviços de transporte e comunicação cuja prestação se iniciou no exterior.

Leciona a Prof^a. Liziane Angelotti Meira que:

“o critério material conforma-se na descrição de um comportamento ou estado de pessoas físicas ou jurídicas, desligado, numa operação artificial de separação, das circunstâncias de espaço e tempo.²⁵”

²³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 12^a edição. Rio de Janeiro, Ed. Gen Grupo Editorial Nacional, p. 537.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 12^a edição. Rio de Janeiro, Ed. Gen Grupo Editorial Nacional, p. 541.

²⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo. Ed. Saraiva. p. 183

O critério espacial delimita que o tributo é de nível nacional, incidindo em todo o território brasileiro nas transações sobre mercadorias, bens e serviços, individualizando as operações de acordo com a competência de cada ente federado e observando a não-cumulatividade, ou seja, todos os Estados e o Distrito Federal são os agentes ativos do imposto.

Segundo Liziane Angelotti Meira o elemento espacial da hipótese normativa estabelece onde ocorrerá a o evento. Esclarece que:

“os elementos espaciais das hipóteses de incidência tributária têm graus de elaboração diferentes. Em algumas, são previstos expressa e detalhadamente pelo legislador e indicam um local determinado; em outras, identificam-se com regiões mais amplas e, numa terceira categoria, estão implícitos e correspondem à área de vigência da norma.²⁶”

Quanto ao critério temporal estabelece-se o momento da ocorrência do fato gerador descrito na hipótese normativa de incidência tributária, fazendo surgir o elo entre a norma imperativa e a pessoa física ou jurídica obrigada ao cumprimento da exação.

O critério pessoal descreve o sujeito ativo que são os Estados e o Distrito Federal como sujeitos ativos e o sujeito passivo é qualquer pessoa, física ou jurídica que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias, bens ou serviços.

No que tange ao critério quantitativo tem-se que a Base de Cálculo é o valor da operação, da prestação de serviços ou o valor do bem ou serviço importado. A Alíquota é variável de acordo com a Base de Cálculo. E o regime de alíquotas é fixado pelo Senado Federal.

A Prof^a. Liziane Meira, mencionando o Professor Paulo de Barros, descreve o elemento quantitativo da seguinte forma:

“Conforme as lições do Professor Paulo de Barros, o elemento quantitativo do consequente das normas de incidência tributária é formado pelo conjunto de notícias que o intérprete obtém da leitura dos textos legais que lhe permite, no caso concreto, precisar a exata

²⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo. Ed. Saraiva. p. 185

quantia devida a título de tributo. O elemento quantitativo das normas tributárias abstratas é composto da descrição legal da base de cálculo e alíquota.²⁷

E, portanto, são contribuintes do ICMS aquelas pessoas, físicas ou jurídicas 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 comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; os terceiros que a Lei descreve como responsáveis; os substitutos e os estabelecimentos nos termos dos artigos 4º, 5º, 6º e 25, respectivamente, todos da Lei Complementar 87/1996²⁸.

²⁷ MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo. Ed. Saraiva. p. 193.

²⁸ “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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldo credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Para o Código Tributário Nacional, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade, ou seja, quem tenha relação direta com a situação que desencadeia o fato gerador, bem como a pessoa que Lei definiu como responsável, embora não seja contribuinte²⁹.

Então, esse imposto tem como fatos geradores as seguintes hipóteses: operações relativas à circulação de mercadorias; a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando Lei Complementar sujeitar à incidência do referido imposto; sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que seja destinada ao consumo ou ativo permanente do estabelecimento; sobre serviço prestado no exterior, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior e sobre o petróleo e derivados e energia elétrica decorrentes de operações interestaduais. Como se verifica, a incidência do imposto é bem ampla e merece muita atenção nas relações jurídicas que configuram fatos geradores da incidência do imposto.

Diante dessa explicação, constata-se que cada qual tem sua hipótese de incidência e base de cálculo distintamente, ou seja, cada uma das realizações é específica e terá seu fato gerador a partir da concretização da hipótese.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional esclarece o que significa situação de fato e a jurídica para se determinar o fato gerador, sendo que para a primeira a ocorrência das circunstâncias materiais e a produção dos efeitos, por conseguinte,

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.”

²⁹ Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm acesso em 08/08/2016.

ocorreu o fato gerador. Para a segunda situação é necessário que haja a constituição do direito para que se explicita o fato gerador da obrigação tributária.

De fato, o Ordenamento Pátrio distinguiu as circunstâncias para evitar a desfiguração do tributo ou a configuração de outro. Diante disso:

“Assim, por exemplo, a saída de mercadoria do estabelecimento mercantil configura uma etapa de precisar a realização do fato gerador do ICMS, não obstante tal fato (a saída) possa não ter maior relevância no plano do direito comercial: a transmissão da propriedade (traditio) pode já ter-se operado (se a mercadoria tiver sido entregue no interior do estabelecimento), o só vir a configurar-se posteriormente (por exemplo, no domicílio do destinatário). Mas a saída da mercadoria (do estabelecimento comercial) é eleita pela lei como suporte fático do tributo.³⁰”

Para que se tenha a certeza da ocorrência do fato gerador, deve acontecer a situação descrita no tipo tributário identificando-a como aquela que previu a circunstância de fato ou de direito para que possa imputar o dever do cumprimento da obrigação tributária.

Salienta-se que a questão que envolve a discussão acerca da cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias é relevante e importante, pois ela difere da prestação de serviço de transporte e da prestação de serviço de comunicação, mas o fato gerador ocorre com a circulação de mercadoria, independentemente de utilizar o serviço de transporte como meio para chegar ao seu destino, como é o caso das relações por comércio eletrônico.

Como leciona José Afonso da Silva:

(...), o momento do fato gerador pode ser: a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes ou similares, o desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior, ou o início de transportes terrestres, aéreos, aquáticos ou por outras vias, ou o ato final do transporte iniciado no exterior, ou a prestação onerosa de

³⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Editora Saraiva, 20^o Ed, p. 298.

serviços de comunicação e outros, nos termos da lei complementar (LC – 87/1996)³¹.

Como se pode constatar, o imposto tem seu fato gerador exige que a circulação da mercadoria haja a transferência de titularidade da mercadoria e a tradição, de acordo com a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça³², a circulação da mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não realiza o fato gerador. Para o Supremo Tribunal Federal na edição da Súmula 573³³, estabeleceu que não se insere na regra matriz do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações prestações se iniciem no exterior a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato, mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento e integrada ao seu ativo fixo.

Também, não haverá fato gerador quando, mesmo acontecendo a saída da mercadoria, esta se dê por um caso fortuito ou força maior:

“Assim, se o fato gerador for a situação, materialmente identificável, de saída de mercadoria de um estabelecimento comercial (que normalmente se refere a uma operação de circulação de mercadoria), não haverá fato gerador se o comerciante der saída à mercadoria (retirando-a para o passeio público) para salvá-la do fogo que grasse em sua loja...”³⁴

Segundo leciona Aroldo Gomes de Mattos, invocando os conceitos de Direito Civil:

“Assim, num contrato de compra e venda mercantil pode haver cláusula mudando a titularidade da mercadoria (circulação jurídica),

³¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Editora Malheiros 37ª edição Revista Atualizada até a Emenda Constitucional, 2013.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Precedentes REsp 9933 SP 1991/00006766-0 DJ 26/10/1992; REsp 32.203 RJ 1993/0003542-8 DJ 27/03/1995; REsp 36060 MG 1993/0016947-5 DJ05/09/94; REsp 37842 SP 1993/0023043-3 DJ 13/12/93. LEX Enunciado da Súmula 166 do STJ acesso em 19/02/2016

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal RE 79.335 DJ 22/11/1974; RE 74.850 DJ 29/03/1974; RE 72.283 DJ 14/04/1972; RE 70.538 DJ 01/10/1971. Sessão Plenária 15/12/1976. LEX Enunciado da Súmula 573 do STF acesso em 19/02/2016

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, Editora Saraiva, 20º Ed, p. 298.

mas a hipótese de incidência do imposto só ocorrerá quando houver a tradição real ou simbólica (circulação física).³⁵

Nesse sentido, a exigência do imposto tem como relevância o acontecimento de uma operação relativa à circulação de mercadoria, ainda que se inicie no exterior, uma mudança de titularidade e a tradição. Então, quando se realiza uma compra e venda de mercadoria por meio eletrônico, também deve conter os requisitos para que haja exigência do tributo.

A Constituição Federal no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea a³⁶, dispõe que caberá à Lei Complementar definir seus contribuintes. E a Lei Complementar nº 87/1996, artigo 11, inciso I, alíneas a, c, d, e, esclarece que o local para a cobrança do tributo será no estabelecimento onde esteja a mercadoria, ou do que transfira a propriedade ou título, ou do estabelecimento da entrada física do bem importado do exterior, ou do domicílio do adquirente do bem importado do exterior.

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;³⁷

Como se pode verificar, o ICMS é um elemento essencial para incrementar o desenvolvimento de um Estado federado, devido à sua característica arrecadatória. E o mesmo ente tributante pode exercer outra faculdade quanto ao tributo, com vista

³⁵ MATTOS, Aroldo Gomes. ICMS Comentários à Legislação Nacional. São Paulo. Editora Dialética, 2006, p. 21

³⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

³⁷ Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm acesso em 08/08/2016

a atrair mais investimentos e incremento industrial, redução das desigualdades regionais e sociais, utiliza mecanismo inverso, ou seja, concede incentivos fiscais sobre o ICMS, pautado na norma constitucional como permissivo. Reitera-se que a instituição do imposto é faculdade do Estado federado, entretanto, os incentivos fiscais não comportam a plena discricionariedade, sob pena de infringir a Lei Maior.

De acordo com Lucas Bevilacqua a Constituição da República estabeleceu regras e um regime jurídico adequado para a concessão de incentivos fiscais de ICMS que deverão ser respeitadas. Esclarece, assim, qual a origem do referido imposto.

Com origem no Imposto de Vendas e Consignação (IVC), posteriormente transformado em Imposto de Circulação e Mercadorias (ICM) na Reforma Tributária da Emenda Constitucionalista 18/65, o ICMS foi concebido como imposto de mercado. Apesar de mais limitado, pode ser compreendido como similar ao europeu Imposto ou Taxa sobre Valor Agregado (IVA ou TVA), tanto em seus fundamentos como em seus traços essenciais consagrados na Constituição Federal.³⁸

A lei estabelece que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercancia e de prestação de serviços, é recolhido na origem, é a regra. Com a globalização das relações jurídicas e o comércio que atravessa os limites territoriais do ente federado, a lei estabeleceu que o estado origem arrecadasse parte e o estado origem arrecade a diferença entre a alíquota praticada internamente e a interestadual. E, em virtude da autonomia do ente e a sua autonomia, o autor esclareceu que:

“A ausência de um controle efetivo na concessão de incentivos fiscais ocasiona a malversação do ICMS como instrumento de política fiscal para a atração de investimentos privados mediante a prática de incentivos fiscais à revelia do Confaz (art. 155, § 2º, XII, “g”), o que dá ensejo à ‘guerra fiscal’.”³⁹

Faz-se importante ressaltar que o referido tributo é responsável por cerca de 90% da receita dos entes tributantes. Dessa forma, uma renúncia por meio de

³⁸ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional. São Paulo. Editora Quartier Latin do Brasil, 2013, p.60

³⁹ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional. São Paulo. Editora Quartier Latin do Brasil, 2013, p.62

incentivos fiscais pode impactar de forma negativa um estado que não tenha um retorno por meio de outra fonte. E, quando o ente político pode renunciar de parte da receita e obter um benefício em outra área e até na recuperação e aumento da receita, este pode gerar um prejuízo a outros entes.

A preocupação maior é quanto aos Estados mais poderosos que têm polos industriais e maior potencial, tanto de arrecadação quanto de condições financeiras para realizar uma renúncia de receita que não afetará a sua economia e, por isso, havendo mais atrativo para que outro Estado comercialize com ele em detrimento de outro.

A princípio, não terá um impacto prejudicial, mas pode ocorrer uma avalanche de estados querendo comercializar somente com aqueles que oferecem maiores benefícios e, num segundo momento, causar uma quebra da unidade e desestabilizar a Federação. A guerra fiscal é consequência das benesses conferidas por alguns em prejuízo de outros.

Segundo o que está disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g"⁴⁰, os Estados e o Distrito Federal, mediante deliberação poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, relativamente ao ICMS, ou seja, por meio de Convênio celebrado pelos respectivos entes federativos, que deverá ser ratificado pela unanimidade. A exigência do quórum de aprovação do Convênio decorre do princípio federativo e não ofende a autonomia do ente, pois os benefícios e incentivos fiscais concedidos não podem causar um prejuízo a outros entes e beneficiar o ente concedente e impor uma disparidade econômico-financeira e um atrito nas relações entre os entes e que pode causar um impacto negativo na Federação.

Esses benefícios fiscais se caracterizam como renúncia fiscal e devem estar em consonância com o Orçamento. A Lei Responsabilidade Fiscal, no artigo 14, dispõe que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício fiscal de natureza

⁴⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

tributária que constitua renúncia de receita deverá se fazer acompanhar pelo estudo de impacto orçamentário-financeiro, além de estabelecer a vigência.

Para o doutrinador Roque A. Carrazza a Lei de Responsabilidade Fiscal não tem aplicabilidade no que tange aos incentivos e benefícios fiscais, porque se trata de matéria disciplinada por Convênios, os quais são celebrados pelos Estados e Distrito Federal.

Segundo o Código Tributário Nacional, no artigo 100⁴¹, estabelece que são normas complementares à Lei, aos tratados, às convenções internacionais e aos decretos, os atos normativos administrativos, decisões de órgãos singulares ou colegiados, as práticas reiteradas da Administração e os Convênios.

Os Convênios são celebrados entre dois ou mais Estados e Distrito Federal, para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, mas, necessariamente, dependem de ratificação pelas suas Assembleias Estaduais e Distrital e somente terão eficácia após aprovação legislativa, no prazo estipulado pela Lei Complementar 24/75.

O Protocolo é um documento celebrado entre dois ou mais Estados e o Distrito Federal para implementação de políticas fiscais, permuta de informações e fiscalização conjunta, fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e outros assuntos de interesse dos Estados e Distrito Federal.⁴²

Nesse sentido, o Protocolo, por mais formal que seja não pode acrescentar, abrandar ou suprimir incentivos fiscais. Tal documento deve ser apreciado pela Comissão Técnica Permanente do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – COTEPE/ICMS.

⁴¹ NACIONAL, Código Tributário Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm acesso em 25/04/2016

⁴² Conceito de Protocolo segundo Portal Tributário. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/guia/protocolosicms.htm> - acesso em 06/08/2016.

Existem diferenças pontuais entre o Convênio e o Protocolo, entendendo que o primeiro pode tratar de matéria específica do segundo, por se tratar de procedimentos e não do tributo em si. Mas, a recíproca não é verdadeira, pois o segundo não pode tratar da normatização afeta ao primeiro.

Como se verificar o Protocolo pode deliberar acerca de questões procedimentais de fiscalização, execução de políticas fiscais, troca de informações e outros assuntos, porém sem autorização para tratar de assuntos afetos ao Convênio por autorização da Magna Carta.

O Protocolo nº 21 de 07/04/2011, estabeleceu que nas relações jurídicas comerciais pela via do e-commerce, o imposto sobre a operação de circulação de mercadoria, bem ou serviço seria devido no estado destino, aplicando-se, o disposto, inclusive para os Estados não signatários do 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. 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.⁴³”

Em razão do Protocolo nº 21/2011 ter tratado de matéria específica para o Convênio, já seria aplicável o entendimento de inconstitucionalidade, pois tem o condão apenas para matérias administrativas de execução, fiscalização, informações.

Porém, a inconstitucionalidade foi mais além, haja vista que determinou a exigência do tributo no estado de destino a todos os entes políticos, ainda que não tivessem aderido ao documento, ou seja, ofendeu o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea

⁴³ Protocolo ICMS 21 de 1º de Abril de 2011. Disponível em http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms21_2011.htm acesso em 24/05/2016.

“g”, o pacto federativo, e estabeleceu um ônus não permitido na Constituição Federal, qual seja, infringir o princípio do não-confisco, porquanto já tinha uma divisão, isto é, distribuição da exigência da parcela do tributo, artigos 155, §2º, incisos VII e VIII⁴⁴.

No inciso VII dispunha que nas relações interestaduais, no estado destino do consumidor final, se contribuinte, aplicar-se-ia a alíquota interestadual – alínea “a” –, e alíquota interna quando não contribuinte.

E no inciso VIII determinava que, quando ocorresse a situação da alínea “a”, ao Estado destinatário caberia a diferença entre alíquota interna e a interestadual.

No Protocolo 21/2011 mudou o que estava constitucionalmente previsto determinando a exigência do imposto ao não contribuinte e foi mais além, estabeleceu a aplicação das alíquotas às regiões do País, realizando um verdadeiro processo legislativo, suprimindo a função do Legislador Ordinário, bem como lesou os estados não signatários, como se depreende da Cláusula Segunda do referido documento.

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

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

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

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

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.⁴⁵”

⁴⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

⁴⁵ Protocolo ICMS 21 de 1º de Abril de 2011. Disponível em http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms21_2011.htm acesso em 24/05/2016

Em virtude disso foi atacado pelas Ações Direta de Inconstitucionalidade nº 4628 e nº 4713, propostas pela Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC – e pela Confederação Nacional da Indústria – CNI. Além do Recurso Extraordinário nº 680089, com repercussão geral, da Relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Na Ação insurgiu contra o Protocolo 21/2011 que instituiu um novo sistema de aplicação ao ICMS. A admissão da Ação Direta de Inconstitucionalidade tendo como objeto o Protocolo se deu em virtude de ser dotado de generalidade, abstração e autonomia. Entendeu-se que os protocolos servem para prestação mútua de informações, fiscalização na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional e artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ.

Importa esclarecer que o artigo 38 do Convênio 133/1997 dispõe que:

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:
I - a implementação de políticas fiscais;
II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.
Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

Ainda, a Corte Suprema dispôs que o referido Protocolo ofende a Constituição da República e, portanto, passível de controle concentrado de constitucionalidade. Eis que o Protocolo, nº 21, faz surgir nova sistemática no âmbito de matéria tributária, opondo-se ao comando constitucional e ofende diretamente o pacto federativo, o princípio do não-confisco e invade uma competência que está reservada para Convênio, até por que, o Protocolo serve apenas para as questões administrativas afetas à fiscalização, cooperação entre os entes, enfim, não poderia tratar da de ICMS em sentido estrito, conforme prevê a na Ementa da Jurisprudência – ADI 4628 –, em anexo⁴⁶.

⁴⁶ FEDERAL, Supremo Tribunal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628 do Distrito Federal Relator Ministro Luiz Fux <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14752024/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2377-mg> acesso em 31/07/2016

Além de ter ocorrido ofensa ao princípio do pacto federativo, o Protocolo 21/2011 insultou a Separação dos Poderes.

Tanto o Convênio quanto o Protocolo são atos do Poder Executivo e não podem legislar sobre o Legislador Ordinário, muito menos pode expedir uma norma que derroga a normatividade da Constituição da República. Diante da modificação do disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII⁴⁷, entendeu-se que o ato concretizado no Protocolo ofendeu a atividade específica do Poder Legislativo e invadiu a competência. Afirma-se que o tipo de norma somente pode ter o condão de deliberar sobre questões procedimentais administrativos na seara fiscal e jamais quanto à normatividade do tributo.

O princípio do pacto federativo consiste em manter o equilíbrio entre os entes, quanto à autonomia política, legislativa, financeira e administrativa. A concentração de poder em algum dos entes em detrimento de outros, fragiliza o pacto federativo. O Protocolo nº 21/2011 atuou como legislador, modificou um regime tributário e impôs um ônus aos entes que não o ratificaram, impondo-lhes um dever e um prejuízo, contrário ao disposto na Constituição da República artigo 155 § 2º inciso VII.

Como já foi mencionado, o Protocolo foi objeto de controle concentrado de constitucionalidade, em virtude de que alguns Estados teriam inserido um novo regime na sistemática tributária, impondo normas não permitidas pela via eleita e, com isso, prejudicando os Estados que não anuíram com o documento. Nesse sentido, constatou-se que o Protocolo 21/2011 ofendeu o Pacto Federativo e não poderia subsistir, devendo ser retirado do Ordenamento.

A Suprema Corte, após entender que o referido documento ofendeu a Magna Carta e deveria ser extirpado do Ordenamento Jurídico e, conseqüentemente, para evitar maiores prejuízos, estabeleceu que devesse haver a modulação dos efeitos da decisão desde a concessão da medida liminar. Dessa

⁴⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

forma, embora entendendo os prejuízos causados, não se impôs a retroação da norma que já havia nascido inconstitucional, visando não causar danos aos estados que já haviam incorporado o imposto à sua receita.

Como o Supremo Tribunal Federal declarou que o Protocolo 21/2011 é inconstitucional, suspendeu a sua eficácia, cuja norma prejudicava o comércio eletrônico. Após esse embate, necessitou de nova regra visando elucidar o que estava disposto na Magna Carta e impedir uma atuação paralela do Poder Executivo, legislando contrariamente à regra existente.

Dessa forma, a Emenda à Constituição Federal nº 87/2015 teve o intuito de estabelecer uma equidade na arrecadação do imposto nas relações mediante o comércio eletrônico, alterando os incisos VII e VIII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88⁴⁸, dispondo que nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final de outro Estado Federado, contribuinte ou não do imposto, aplicar-se-á a alíquota interestadual e ao destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. No inciso VIII dispõe que o recolhimento correspondente à diferença será obrigação do destinatário se for contribuinte e do remetente quando o destinatário for não contribuinte. A Emenda teve o objetivo de pacificar a discussão, todavia, a regulamentação por meio de Convênio, mais uma vez prejudicou o comércio via internet e ofendeu a Constituição Federal no artigo 146, inciso III, “d”.

⁴⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016

3. O Comércio Eletrônico e o ICMS como fator desencadeante da Guerra Fiscal

A situação de industrialização no País não foi a das mais promissoras, contudo, buscou-se um crescimento para que o Brasil saísse do “limbo” para a sua entrada no rol dos países emergentes. A industrialização e a globalização seriam os caminhos mais acertados. E, juntamente ao crescimento, a adesão da tributação em todos os aspectos. Mas o tributo sobre o consumo foi o que mais cresceu, seja pelo fato de que houve um crescimento econômico pelo implemento da indústria, seja pela globalização e o acesso a bens. Mas as regiões não foram amplamente desenvolvidas de imediato.

“A industrialização do Brasil tomou corpo a partir dos anos 30, com a interligação de mercados regionais até então bastante isolados uns dos outros em um mercado nacional protegido da concorrência externa. Deu-se um processo de concentração industrial que abafou aos poucos o parque industrial preexistente em diversas partes do país. Estabeleceu-se, com isso, um esquema de divisão interregional do trabalho centralizado no eixo Rio-São Paulo, mas que se inclinou cada vez mais para São Paulo. ... sabido que a primazia paulista derivou de condições excepcionais de crescimento ligadas ao complexo cafeeiro (CANO, 1990). Aprofundou-se pela dinâmica de aglomeração do mercado, mas contando também com um fator extra-mercado: a política cambial do Brasil, que, para controlar as importações, protegeu fortemente o setor industrial já implantado. Isso incrementou ainda mais a centralidade da economia de São Paulo em face das outras áreas menos desenvolvidas.”⁴⁹

Comércio eletrônico é realizado por meio da *Interconnect networks* e podem ser classificados como *business-to-business* e *business-to-consumer*, significa que pode ser entre empresas e entre empresa e o consumidor. Ainda pode ser direto ou indireto, na primeira hipótese a entrega da mercadoria, bem ou serviço é realizada diretamente pelo mesmo mecanismo da compra e venda, ou seja, meio eletrônico. Na segunda espécie a compra e venda do bem, mercadoria ou serviço, e o contrato são concretizados via *Interconnect networks*, mas o objeto tem sua entrega fisicamente, pelos meios costumeiros, como por exemplo, via postal.⁵⁰

⁴⁹ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política nº 18: 95-107, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>.

⁵⁰ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. São Paulo. MP Editora, 2005, p. 30.

Mas, para o FISCO não importa qual é definição ou conceito da transação entre vendedor e comprador e, sim, a hipótese de incidência para a exigência do tributo específico.

Com a evolução e globalização das relações comerciais, houve, também, a necessidade de um progresso na forma ou do instrumento para as transações comerciais e, portanto, a tecnologia trouxe essa evolução possibilitando maior mobilidade e mais conforto para as partes contratantes, oferecendo, então, o comércio pela estrutura tecnológica da interconnected networks – INTERNET. E, na sua obra, Guilherme Cezaroti, mencionando Karl Frieden e Ine Lejeune, traz a definição de comércio eletrônico como: o conjunto de transações que envolvem o fornecimento de bens ou serviços por meios eletrônicos.

Também, menciona Richard L. Doernberg e Luc Hinnekens que definem:

“(...) comércio eletrônico como meio de condução de atividades comerciais por meio de computadores, incluindo o fornecimento de bens por meios eletrônicos, a realização de operações financeiras e a troca de informações entre empresas e dentro de uma mesma empresa.⁵¹”

Esclarece que para a Internet Tax Freedom Act o comércio eletrônico consiste em:

“(...) qualquer transação conduzida na internet ou por meio de acesso à internet, compreendendo a venda, arrendamento, licenciamento, oferta ou entrega de propriedade, bens, serviços ou informação, para exame ou não, e inclui o provimento de acesso à internet.⁵²”

Como se pode constatar, há uma gama de utilizações e interpretações a respeito do que seja ou que abranja o comércio eletrônico e, portanto, muitas destas manifestações são passíveis de tributação e, as operações que envolvem a circulação de mercadorias são tributadas pelo ICMS.

Entretanto, há uma discussão muito atual a respeito da tributação quando há uma compra e venda pelo comércio eletrônico, gerando um motivo de disputa fiscal,

⁵¹ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. São Paulo. MP Editora, 2005, p. 30.
p. 27

⁵²CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. São Paulo. MP Editora, 2005, p. 28

cabendo ao legislador definir o aspecto espacial para que se realize a exigência tributária.

Como se verifica pelo conceito de comércio eletrônico existe uma relação jurídica entre o emitente e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Dessa transação decorre uma mudança no mundo jurídico para ambas as partes.

Para os entes tributantes também ocorre uma mudança, pois a operação relativa à circulação de mercadoria, bem ou serviço, se submete à tributação, especificamente, ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço e Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

Independentemente da forma que foi entregue o objeto do contrato, seja pela via indireta que é virtual ou entregue diretamente ao destinatário, a ocorreu a hipótese de incidência do tributo.

O aspecto material do imposto em questão é a realização das “operações relativas à circulação de mercadorias”, artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.⁵³

O aspecto espacial do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, bens ou serviços que, pela Lei Complementar, artigo 11, define que o local da operação ou prestação é o estabelecimento onde se encontre o bem ou mercadoria; o estabelecimento que transfira a propriedade ou o título que represente a mercadoria; o estabelecimento ou domicílio do adquirente onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada do exterior, entre outros.

E Cezaroti arremata:

“Assim, pela legislação em vigor, o estado competente para instituir o ICMS e cobrá-lo é aquele onde a lei considera realizada a operação de circulação de mercadorias. O artigo 11, I, “a”, da Lei

⁵³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016.

Complementar nº87/96 elegeu, como regra principal para a determinação do local onde se considera ocorrido o fato gerador do ICMS, o local do estabelecimento em que se encontrar a mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador, que é a saída do estabelecimento (artigo 12, I, Lei Complementar nº 87/90).⁵⁴

De acordo com a Lei Kandir, o fato gerador do ICMS ocorre no local onde está a mercadoria, com a saída do estabelecimento.

No *e-commerce* não é diferente, pois o fato gerador do tributo se submete ao comando legal e determina o fato gerador e onde se recolherá o imposto sobre as operações relativas à circulação de bens, mercadorias e serviços. Também não analisa qual a forma que se dará a entrega, ou se a natureza jurídica da coisa é corpórea ou incorpórea, ou se o estabelecimento é físico ou virtual, haja vista que a tributação é sobre a operação.

Sabe-se que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que efetue operações relativas à circulação de bens, mercadorias ou serviços e, a receita gerada será dividida entre o Estado de origem e o do destino. E o diferencial de alíquota determinada pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual caberá ao Estado do destino, visando priorizar e dar efetividade aos objetivos fundamentais da República.

Contudo, muitos entes buscam realizar transações tendentes a ofender o texto constitucional e às limitações tributárias, conforme consta da Ementa da ADI 2377 de Minas Gerais:

“ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Março Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ,

⁵⁴ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. São Paulo. MP Editora, 2005, p. 123.

29.2.96, Março Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.

4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.(ADI 2377 MG Min. SEPÚLVEDA PERTENCE Órgão Julgador Tribunal Pleno Julgamento 22/02/2001).⁵⁵

Há uma discussão recorrente quanto às relações iniciadas em um Estado e destino ou conclusão para outro, precisamente quanto à arrecadação do imposto e, claro, quanto à própria receita gerada pela arrecadação.

Diante do quadro que se estabeleceu pela Constituição Federal, não há como negar a incidência do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, bens e serviços, ainda que sejam realizadas por meio do comércio eletrônico. Porém, não se pode esquecer que os entes tributantes têm a obrigação de instituir e arrecadar o referido tributo. Entretanto, há outro viés, qual seja a autorização para que seja deliberada matéria referente aos benefícios e incentivos fiscais que, por um lado beneficiam os Estados com maior capacidade econômica e, por outro, prejudicam aqueles que não podem renunciar à mínima receita sem causarem prejuízos imensos em seu Orçamento mensal e anual. E essa autonomia ocasionou um desequilíbrio federativo:

“É inegável o sentido democrático da descentralização estabelecida na Carta de 1988; porém, ela estimulou uma espécie de anomia no que diz respeito ao quadro tributário no âmbito da federação ao atribuir a cada estado o poder de fixar autonomamente as alíquotas

⁵⁵ FEDERAL, Supremo Tribunal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2377 de Minas Gerais Relator Ministro Menezes Direito <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14752024/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2377-mg> acesso em 31/07/2016

do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – o imposto que constitui a base da receita estadual. Estava preparado o alicerce jurídico para as escaramuças da guerra fiscal.⁵⁶”

É por isso que os Convênios devem ser aprovados pela unanimidade dos Estados e, posteriormente, ratificados para terem validade e eficácia, bem como evitar danos irreparáveis na estrutura econômico-financeira do ente político. A respeito disso, o Supremo Tribunal Federal deliberou na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3794 do Paraná:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, “G” DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.⁵⁷”

A guerra fiscal é uma consequência dos desrespeitos cometidos pelos Estados convenientes, pois concedem incentivos fiscais com o objetivo de atraírem outros benefícios através da concessão de privilégios fiscais, prejudicando, portanto, a própria Unidade Federativa, porquanto, quando há uma renúncia expressiva de receitas pelos benefícios fiscais desregrados, os Estados prejudicados necessitarão de incremento financeiro por parte da União que tem que remanejar a receita para impedir uma insolvência do ente federativo.

A liberdade de instituição de tributos e, paralelamente, a concessão de isenção tributária tiveram uma grande parcela de culpa nas consequências geradas pelas competições entre os Estados e Distrito Federal para atraírem receitas e/ou

⁵⁶ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política nº18: 96-107, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>

⁵⁷ Supremo Tribunal Federal - ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade 3794/PR - Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 1º/06/2011. Disponível em <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626497/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3794-pr-stf> acesso em 31/07/2016.

investimentos, causando a outros com menor potencial administrativo prejuízos para o desenvolvimento local e até econômicos, porque a verdadeira intenção não é beneficiar as empresas nacionais e de pequeno porte, mas indústrias com grande potencial, ocasionando uma necessária evasão das empresas nacionais para outros Estados. Ou quando tentam se manter no mesmo local, a competitividade se torna desleal, pois a uma há a generosidade do benefício fiscal em determinado patamar e à outra, quando goza de um incentivo, este não é suficiente para se colocar em igualdade com a outra beneficiada, ainda que tenham mesmo tipo de produção; que sem as políticas públicas igualmente distribuídas, potencializam prejuízos a alguns.

“O fenômeno guerra fiscal abrange políticas públicas pautadas em benefícios fiscais, financeiros e creditícios, que buscam atrair desenvolvimento para um Estado em detrimento de outras UF. Estas ações mostram que, enquanto um Estado se beneficia, gera algum prejuízo para outro, evidenciando, assim, que a guerra fiscal não é Ótimo de Pareto.⁵⁸”

Com efeito, Estados e o Distrito Federal, devido à sua autonomia, passaram a conceder benefícios unilaterais, com a finalidade de atrair indústrias e proporcionar desenvolvimento local, fomentando o trabalho e distribuição de renda sem observar o que está disposto em Lei, mais especificamente, na LC 24/75, artigo 8º, que prevê a nulidade do ato e, portanto, a ineficácia do crédito, bem como a exigência do imposto que não foi pago. Esse excesso de benefícios fiscais desencadeou uma disputa política interna conhecida como guerra fiscal, pois consiste em um verdadeiro leilão de incentivos fiscais, objetivando a fixação das indústrias, empresas ou empreendedores no território do Estado beneficente, impedindo, assim, a redução das desigualdades sociais.

“Esta "Guerra" gera conflitos na Federação. No curto prazo, o Estado que deflagra a guerra se beneficia. No longo prazo, a generalização do conflito faz com que os ganhos iniciais desapareçam, pois os incentivos fiscais perdem o seu poder de estímulo e se transformam em meras renúncias de arrecadação (FERREIRA, 2000, p. 1); além disto, os Estados que mais perderão serão os mais pobres, que, curiosamente, são os que mais concedem incentivos, uma vez que, paralelo ao desenvolvimento atraído para o seu território, desencadeia-se a contrapartida natural, ou seja, o crescimento das

⁵⁸ VARIAN, Hal R. Microeconomia: princípios básicos. Rio de Janeiro: Campus, 1994. Tradução da 2. ed. De: Luciane Melo.

demandas por serviços públicos, tais como: educação, saúde, transporte, segurança, saneamento básico, entre outras despesas provenientes do crescimento populacional e da elevação da renda *per capita* (LENGRUBER, 1999).”

Como se pode constatar, a guerra fiscal se desencadeia por causa dos benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos entes federados, havendo renúncias absurdas como é o caso do Estado do Rio de Janeiro que renunciou a mais de R\$ 6.609 bilhões de grandes empresas ali sediadas e já tem uma perspectiva de renúncias para os anos subsequentes.⁵⁹

Há uma evidente busca pela sobrevivência, principalmente pelos mais fortes, no entanto, causam um desequilíbrio econômico-financeiro, justamente pelas “armas” de que dispõem as regiões mais desenvolvidas do País:

“Temos, por fim, um quarto modelo de desenvolvimento regional, correspondente às áreas da federação que buscaram fórmulas intermediárias no que diz respeito à equação mercado-Estado. Encaixam-se nesse padrão diversos estados do Centro-Sul, como Minas Gerais e o Rio Grande do Sul. Dispondo de certo potencial de expansão econômica, a recuperação do atraso era buscada pelo manejo de recursos políticos e institucionais. O fator diferencial, porém, era a iniciativa interna do processo – em contraste com o modelo do Nordeste e da Amazônia – pois o menor grau de atraso não justificaria, por si mesmo, ações estratégicas do governo federal. O ponto de interrogação diz respeito às condições (políticas, antes de tudo) para iniciar e levar adiante fórmulas consistentes de desenvolvimento, o que é uma variável importante na análise de cada caso.⁶⁰”

Diante desse quadro geral de competências constitucionais e autonomias, os Estados e o Distrito Federal, ou melhor, aqueles que tinham mais poder econômico se distanciaram dos outros Estados federados aumentando a disparidade de crescimento pela alocação de investimentos e concessões de benefícios fiscais:

“Essa via intermediária, que suplementa a dinâmica de mercado com mecanismos institucionais, constitui a fonte por excelência da guerra

⁵⁹ O Dia Economia. Disponível em <http://odia.ig.com.br/noticia/economia/2015-12-12/estado-abre-mao-de-r-66-bilhoes.html> acesso em 31/07/2016.

⁶⁰ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política n°18: 96-107, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>

fiscal. Pois os seus principais protagonistas são os grandes estados do país, relativamente competitivos no que tange à alocação de investimentos. Alguns deles adquiriram uma longa experiência na formulação de políticas desenvolvimentistas, aparelhando-se, para tanto, com instituições públicas de planejamento, de serviços de infraestrutura, de financiamento e de captação de investimentos. O uso de incentivos fiscais, nesse contexto, seria apenas uma das formas de viabilizar suas estratégias de industrialização. No entanto, é a forma mais visível e também a mais controversa.⁶¹

A guerra fiscal no comércio eletrônico se desencadeou pelo fato que os Estados começaram a exigir o tributo sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, bens e serviços na entrada, por meio de protocolo. Ora, se o ICMS é matéria tratada por meio de Convênio, jamais poderia haver outra forma de deliberação unilateralmente ou por apenas alguns signatários, porquanto essa conduta atinge Constituição da República e, por isso, tem-se que o dito protocolo é inconstitucional, seja pela matéria que se é tratada por meio de protocolo, seja pelo fato de que este pode ser objeto de acordo entre dois ou mais Estados, enquanto que o Convênio exige que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem-no.

Com efeito, a Norma Constitucional não pode sofrer modificações deliberadamente por meio de atos infralegais, como o protocolo utilizado pelos estados federados para exigirem o ICMS na entrada da mercadoria no seu território. A respeito disso, menciona-se que em 2011, alguns Estados estabeleceram um Protocolo no qual se dispôs que nas operações interestaduais entre os entes que aderiram ao documento, o ICMS deveria ser recolhido no estado de origem em favor ao estado de destino, aumentando o ônus tributário, pois o estado de origem reteria e recolheria o valor da sua alíquota e, também, da alíquota aplicada no estado de destino, ocorrendo uma bitributação, pois incidiria o imposto sobre o mesmo fato gerador.

Na ADI 4628 do Distrito Federal, Relatoria do Ministro Luiz Fux ficou consignado que:

⁶¹ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política nº18: 96-107, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>

“(...)a substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art.155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. *In casu*, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art.150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.⁶²”

A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88.

O Protocolo nº 21/2011 sofreu fortes ataques perante a Suprema Corte que conferiu-lhe inconstitucionalidade, por exemplo, na ADI nº 4.713 do Distrito Federal, com decisão anexa.

A cobrança da exação, via de regra, é do Estado de origem naquelas operações interestaduais que não envolvem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. As imposições constitucionais relativas ao ICMS consistem em instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo. Motivo pelo qual, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o disposto na Ordem Constitucional, assim salientou-se na ADI que:

“O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo

⁶² FEDERAL, Supremo Tribunal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628/DF Relator Ministro Luiz Fux. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> – acesso em 06/08/2016.

ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.⁶³”

Como se pode entender, o Protocolo não é um instrumento hábil a tratar do imposto sobre as operações relativas à circulação de bens, mercadorias e sobre a prestação de serviço e transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Ao contrário, foi um instrumento para aumentar a guerra fiscal.

⁶³ FEDERAL, Supremo Tribunal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628/DF Relator Ministro Luiz Fux. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> – acesso em 06/08/2016.

4. Emenda à Constituição nº 87/2015 e a Guerra Fiscal

Inicialmente frisa-se que a Emenda à Constituição da República nº 87 de 2015 foi suficientemente cuidadosa para não ofender aos comandos constitucionais e, principalmente, observou os princípios previstos no Sistema Tributário Nacional, mais especificamente quanto às anterioridades, descrevendo no artigo 3º a sua vigência e efeitos:

“Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.⁶⁴”

A Emenda Constitucional nº 87 de 2015 tem como intuito amparar os Estados que estejam na relação jurídico-tributária, tentando reduzir as desigualdades arrecadatórias e, também, buscar uma equidade na autonomia tributária de cada um. De forma que há uma séria preocupação quanto à estabilidade econômico-financeira de cada ente.

“Observa sabiamente Fabio Cunha Dower, (2015, s.p.):
“Trata-se, com já observado pela doutrina, de regra transitória, que tem como objetivo amenizar as perdas de arrecadação dos estados de origem da mercadoria. Isto porque, atualmente, como já visto, nas operações entre estados em que o destinatário é não-contribuinte do imposto o ICMS é devido apenas ao estado de origem, pela sua alíquota interna. É esta a receita que os estados "produtores" (de origem das mercadorias) deixarão de auferir integralmente, pois, a partir de 2016, passarão a receber o ICMS pela alíquota interestadual, menor, em regra, que a alíquota interna hoje vigente.⁶⁵”

É tão difícil de pacificar um cenário em que impera a força econômica de um lado e a fragilidade do outro. A possibilidade de Estados concederem incentivos

⁶⁴ Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm acesso em 09/08/2016.

⁶⁵ DECURCIO, Camila Berbert Braghin. O ICMS e o Comércio Eletrônico sob Ótica da Emenda Constitucional Nº 87/2015. Intertemas, vol. 31, nº 31 (2016). Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/view/5302> - acesso em 22/12/2016 >- acesso em 22/12/2016 *apud*. DOWER, Fabio Cunha. O "novo" ICMS nas operações entre Estados após a Emenda Constitucional no 87/2015 (EC 87015): Impactos tributários. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6vdc/o-novo-icms-nas-operacoes-entre-estados-apos-a-emenda-constitucional-n-872015-ec-87015-impactos-tributarios-fabio-cunha-dower>

fiscais e renúncias expressivas para atrair mais e maiores indústrias e, com isso, obterem outros benefícios. Ou, ainda, efetuar transações entre Estados e manter um polo forte de indústria, comércio e econômico ficando no topo da cadeia econômico-financeira, enquanto outros ficam à margem dessa riqueza e sem condições de desenvolvimento.

Os Convênios estabelecem quais são os benefícios fiscais, quais os Estados que implantarão determinados incentivos, e esses tratados devem ser aprovados por todos e deverão ser ratificados sob pena de não serem aplicados. Contudo, algumas situações prejudicam ao invés de ajudar o desenvolvimento e a unidade do país, como por exemplo, quando alguns Estados se unem para realizarem Protocolos que infringem tanto os Convênios, quanto a própria Norma.

A situação descrita no Acórdão da ADI 4628/DF se repete com o Convênio 93/2015, pois a sua deliberação ofendeu diretamente a Lei Maior, ensejando um pronunciamento da Corte Suprema.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 modificou o artigo 155, §2º, VII e VIII, incluindo as alíneas “a” e “b” da Magna Carta e teve como objetivo a uniformização do regramento do ICMS incidente sobre operações que destinem bens e serviços a consumidor final, sendo ele contribuinte ou não, residente em outra unidade da federação e fixou a alíquota adotada na origem e o diferencial de alíquota em favor do destino, dispondo que:

“Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155 (...)

§ 2º...

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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.”⁶⁶

Em virtude da modificação do artigo mencionado, ocorreu a deliberação no Convênio no sentido de regulamentar a modificação incluída pela EC 87/15, e no que foi disciplinando na Cláusula Nona ocorreu uma ofensa à Constituição da República, pois não observou o disposto no artigo 146, inciso III, “d” que se refere ao tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239, ou seja, aplicou o previsto no Convênio indistintamente.⁶⁷

O Convênio estabeleceu a arrecadação do imposto seja na seguinte equação:

ICMS origem= BC x ALÍQ inter

ICMS destino = [BC x ALÍQ intra] – ICMS origem.

Descreve que a base de cálculo do imposto será observada ao que dispõe o parágrafo primeiro da Cláusula Segunda do Convênio 93/2015. A alíquota interestadual é aplicável à operação ou prestação e a alíquota interna será aplicada à operação ou prestação no Estado de destino, repita-se, sem observar o comando do artigo 146, inciso III, alínea “d” da Lei Maior.⁶⁸

Diante da ofensa ao disposto no dispositivo mencionado, houve necessidade de novo pronunciamento pela Suprema Corte conferindo medida liminar para suspender os efeitos da cláusula que diz respeito às empresas de pequeno porte, microempresas e as de regimes especiais ou simplificadas, por meio da ADI nº 5464

⁶⁶ Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm acesso em 09/08/2016.

⁶⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016.

⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em 19/02/2016.

do Distrito Federal de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, que entendeu que a Cláusula Nona do Convênio 93/15 ofendeu o dispositivo constitucional e, portanto, decidiu suspender a sua eficácia até o julgamento final da ADI.⁶⁹

Em decorrência do que foi deliberado no Convênio houve uma oneração às empresas que deverão realizar a retenção e recolhimento do ICMS, independentemente do porte e situação da empresa e, a facilidade de se realizar operações pela internet com a finalidade de agilizar e diminuir custos e tempo, não teve um benefício ou um incentivo, ao contrário, essa hipótese jamais foi objeto de estudo e benevolência do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Embora a decisão na ADI 5464 tenha como mérito central a ofensa ao artigo 146, inciso III, alínea “d” da Magna Carta, essa decisão atingiu o comércio eletrônico que é o meio mais rápido e utilizado para as transações comerciais. A disposição da Cláusula Nova que foi objeto de suspensão atinge de forma agressiva e prejudica a existência as entidades descritas no artigo 146, inciso III, alínea “d”.

Há que se ressaltar que ocorrência do fato gerador do diferencial da alíquota quando o destinatário não for contribuinte do ICMS ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do Estado origem e o recolhimento é efetuado por contribuinte em outro Estado.

Como se mencionou existe a ocorrência do fato gerador quando da operação relativa à circulação de mercadorias, bens e serviços, fazendo surgir a obrigação tributária e, portanto, não está tentando retirar a obrigação, mas o tratamento observado pelos entes tributantes é capaz de prejudicar a si mesmos, seja pelo fato de que as empresas podem se extinguir por causa do peso da carga tributária, seja pela modificação da cultura de transações negociais, que também pode levar a empresa à extinção e prejuízo local.

Em virtude da distorção provocada pelos Estados e Distrito Federal quanto à autonomia tributária que causou grande impacto na ordem federativa, a Emenda

⁶⁹ FEDERAL Supremo Tribunal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464 DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf> acesso em 20/02/2016.

Constitucional nº87/2015 teve a responsabilidade de buscar uma forma para equilibrar as arrecadações tributárias e conferir o direito a quem de direito. Notadamente, estabeleceu a quem cabe o tributo nas relações que ultrapassa o âmbito regional dos Estados, dispondo que a cada um caberá um percentual pela operação sobre a circulação de mercadoria e trouxe, também, um prazo para que haja adequação:

“A regra inicial da partilha ficará da forma citada de acordo com Gentil Ferreira de Souza Neto (2015, s.p.) “Desse modo, para o ano de 2016, 40% da diferença entre a alíquota interestadual e da alíquota interna será para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem”. No ano de 2019 o Estado de destino ficará com 100% do valor do diferencial de alíquota, mostra Gentil Ferreira de Souza Neto (2015, s.p.) “Apenas a partir do ano de 2019 será destinado 100% da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna será para o Estado de destino. Lembrando que a alíquota interestadual continuará sendo devida para o Estado de origem.”⁷⁰”

A Emenda Constitucional nº 87/2015 não pacificou qualquer discussão, pois ao permitir que o Convênio regularizasse a questão, também consentiu a possibilidade da ocorrência de uma disparidade entre os Estados, pois alguns têm mais produtos a serem comercializados que outros, uns têm mais condições de atrair investimentos e aumentar o seu desenvolvimento econômico, social, tecnológico. Além disso, alguns entes federativos não suportam uma carga tributária alta, pois a condição de existência já é precária em virtude da falta de meios de crescimento e, nesses locais não existem grandes indústrias, grandes atacadistas, ao contrário, quando muito, têm umas poucas empresas microempreendedoras ou empresas de pequeno porte que não têm muita expressividade de mercado e de tecnologia, pois não há muito o que ser oferecido em termos de incentivos fiscais.

⁷⁰ DECURCIO, Camila Berbert Braghin. O ICMS e o Comércio Eletrônico sob Ótica da Emenda Constitucional Nº 87/2015. Intertemas, vol. 31, nº 31 (2016). Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/view/5302> - acesso em 22/12/2016 >- acesso em 22/12/2016 *apud*. NETO, Gentil Ferreira de Souza. Emenda Constitucional nº 87/2015 (Emenda do Comércio Eletrônico): origens, mudanças e consequências. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/39282/emenda-constitucional-n-87-2015-emenda-do-comercio-eletronico-origens-mudancas-e-consequencias>

Salienta-se que a disparidade é enorme entre Estados do Norte e Nordeste e os Estados do Centro-Sul, até mesmo em razão da condição de trabalho, instrução e pesquisas, embora muitas universidades do Nordeste tenham uma capacidade enorme em formação e capacitação em tecnologia, porém os incentivos para empresas são bem menores e isso prejudica possíveis investimentos e impossibilitando uma equiparação dos Estados e redução nas desigualdades sociais.

Por isso, a Cláusula Nona do Convênio 93/2015 foi atacada, porque atribuiu às empresas de pequeno porte e microempreendedores as mesmas condições econômico-financeiras das empresas grandes, tributando as suas transações comerciais no mesmo patamar que, se não fosse combatida, causaria um dano irreversível a muitos Estados federados.

A Decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli foi crucial para manter um equilíbrio comercial e econômico no território brasileiro, mas é necessário que existam medidas efetivas com a finalidade de proteger as relações comerciais, principalmente as que desoneram alguns setores, utilizando outros mais rápidos e efetivos como o comércio eletrônico que está sendo, cada vez mais, a forma de transações comerciais, seja pela facilidade, seja pela ampla disponibilização de mercadorias, bens e serviços, seja pela própria cultura que está sendo modificada ao longo do tempo, construindo novos rumos para as relações jurídicas.

Não se pode perder de vista que a relação de consumo tem mudado frequentemente, não sendo exigível que a relação jurídica seja presencial, podendo ser realizada, inclusive por aplicativos em telefones celulares, mas isso não é justificativa para beneficiar apenas um dos Estados envolvidos, portanto, a regra tributária a ser observada é aquela descrita na Constituição da República de 1988 para o tributo competente, qual seja o ICMS.

Porém, como se pode constatar a guerra fiscal está longe de ser resolvida, pois a própria Constituição da República Federativa do Brasil conferiu poderes aos Estados-membros e Distrito Federal para deliberarem acerca dos incentivos e benefícios fiscais e que causou uma extrapolação na competência, atingindo a

competência do Legislador e que afrontou a norma constitucional que prevê tratamento diferenciado a determinadas pessoas jurídicas, entendendo que esta disposição é uma limitação constitucional até para o legislador ordinário e o Poder Executivo não pode invadir uma competência que não foi conferida.

Conclusão

Não existe uma solução para o fim da guerra fiscal gerada pelo imposto sobre circulação de mercadorias, bens e serviços, muito menos uma aplicação menos onerosa nas relações decorrentes do comércio eletrônico. A Emenda à Constituição número 87/2015 não foi bastante para regulamentar a questão e, também, não conseguiu reduzir nem impedir a continuidade da guerra fiscal. Ao contrário, encontrou-se uma forma para incentivá-la, pois pode haver nova deliberação quanto aos benefícios fiscais em determinado Estado e as empresas mudarem a sua direção para o ente que lhe conceder mais e maiores benefícios – o que não será errado –, contudo o prejuízo ao estado preterido pode ser fatal em sua saúde econômico-financeira e até para o Pacto Federativo.

Como se verificou, a relação comercial iniciada e concretizada por meio do comércio eletrônico tornou-se um motivo para uma guerra fiscal entre os estados federados que entendem que sua competência tributante está sendo usurpada pelo outro, tendo em vista que a receita decorrente daquela circulação de mercadoria, bem ou serviço deixou de ir para seu cofre em sua totalidade ou, mais precisamente, havia uma distorção e um aumento da carga tributária que onerava o produto ao seu final, fazendo com que os contribuintes buscassem outras vias ou em outros mercados, até como meio de sua sobrevivência no âmbito empresarial.

Assim, a Emenda à Constituição Federal nº 87, modificando o artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, alíneas “a” e “b”, que nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto de outro Estado deverão adotar a alíquota interestadual, cabendo ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna deste e a alíquota interestadual pretendeu estabilizar a situação e equalizar as condições, não podendo obter uma interpretação equivocada ou aviltante por meio de ato do Poder Executivo.

A questão que não está solucionada e está longe de ter uma pacificação, mas é possível que haja uma uniformização quanto ao disposto no artigo 155,

parágrafo 2º, incisos VII e VIII alíneas “a” e “b”, da CR/88, por meio do julgamento da ADI nº 5464.⁷¹

Notadamente, a Emenda à Constituição juntamente com o Convênio 93/2015 não trazem uma solução para a tributação em espécie, ao contrário, confere mais uma possibilidade de uma guerra fiscal em torno do ICMS nas relações jurídicas via comércio eletrônico.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal ADI 5464 Medida Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade Ministro Relator Dias Toffoli, esperando julgamento pelo Plenário <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf> acesso em 20/02/2016

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição. Rio de Janeiro, Ed. Gen Grupo Editorial Nacional.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. São Paulo. Editora Quartier Latin do Brasil, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988 em: [HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) acesso em 22/02/2016.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 93/2015**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil em 21 de setembro de 2015 <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenio-icms-93-15> - acesso em 20/02/2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm acesso em 09/08/2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/96 de 13 de setembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. http://www.leasingabel.org.br/site/Adm/userfiles/ICMS_87.pdf acesso em 22/02/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Precedentes REsp 9933 SP 1991/00006766-0 DJ 26/10/1992; REsp 32.203 RJ 1993/0003542-8 DJ 27/03/1995; REsp 36060 MG 1993/0016947-5 DJ05/09/94; REsp 37842 SP 1993/0023043-3 DJ 13/12/93. **LEX:** Enunciado da Súmula 166 do STJ http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=@docn&tipo_visualizacao=RESUMO&menu=SIM acesso em 19/02/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal **ADI 5464 Medida Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade** Ministro Relator Dias Toffoli, esperando julgamento pelo Plenário <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf> acesso em 20/02/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal RE 79.335 DJ 22/11/1974; RE 74.850 DJ 29/03/1974; RE 72.283 DJ 14/04/1972; RE 70.538 DJ 01/10/1971. Sessão Plenária

15/12/1976. **LEX:** Enunciado da Súmula 573 do STF <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=573.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> acesso em 19/02/2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo. Editora Malheiros 12ª edição Revista Atualizada até a Emenda Constitucional 53/1996 e Lei Complementar 87/1996, 2007.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo. MP Editora, 2005.

Conceito de Protocolo segundo Portal Tributário. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/guia/protocolosicms.htm> - acesso em 06/08/2016.

DECURCIO, Camila Berbert Braghin. **O ICMS e o Comércio Eletrônico sob Ótica da Emenda Constitucional Nº 87/2015**. Intertemas, vol. 31, nº 31 (2016). Disponível em <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/view/5302> - acesso em 22/12/2016 - acesso em 22/12/2016.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política nº18: 96-107, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704> - acesso em 22/12/2016.

FEDERAL, Supremo Tribunal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628/DF**
Relator Ministro Luiz Fux.
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> –
acesso em 06/08/2016.

FEDERAL, Supremo Tribunal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4713/DF**
Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=282111148&tipoApp> –
acesso em 06/12/2016.

FILHO, Luiz Alberto Pereira. **ICMS Questões Polêmicas**. Paraná. Editora Juruá, 2004.

JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS Aspectos Pontuais**. São Paulo. Editora Quartier Lantin do Brasil, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Malheiros, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo. Editora Dialética, 2006.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo. Ed. Saraiva, 2012.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes**. ECON. APLIC., SÃO PAULO, V. 12, N. 4, P. 677-706, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ecoa/v12n4/07.pdf> - acesso em 22/12/2016.

PAULO, Vicente, Marcelo Alexandrino. **Direito Constitucional Descomplicado**. Rio de Janeiro. 9ª edição. Ed. Método. 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Editora Malheiros 37ª edição Revista Atualizada até a Emenda Constitucional, 2013.

VAGETTI, Daniel Piga, MURBACH, Juliano Huck. **Análise da Emenda Constitucional 87/15 e seus Reflexos na Denominada Guerra Fiscal de ICMS**. XII Jornada Científica da UNIVEL. Paraná, 2015. Disponível em http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/analise_da_emenda_constitucional_87_15_e_seus_reflexos_na_denominada_guerra_fiscal_de_icms.pdf - acesso em 22/12/2016.

Anexo A

“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

1. A Confederação Nacional do Comércio – CNC e a Confederação Nacional da Indústria – CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados.

2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011;

ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995).

3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009).

4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu.

5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88.

6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada

no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais.

9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.

10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a

aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. ADI 4628/DF, DJ 24/11/2014.”⁷²

⁷² FEDERAL, Supremo Tribunal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628/DF Relator Ministro Luiz Fux. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> – acesso em 06/08/2016

Anexo B

PLENÁRIO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.713 DISTRITO FEDERAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados.

2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência

temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995).

3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009).

4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu .

5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88.

6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais.

9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.

10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação

da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar procedente a ação, e, por maioria de votos, em modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida

liminar na ADI nº 4.628, ressalvadas as ações em curso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava. Brasília, 17 de setembro de 2014. Ministro LUIZ FUX – Relator Documento assinado digitalmente.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, aparelhada com pedido liminar, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI contra o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, que versa a tributação por ICMS de operações interestaduais “em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom (Cláusula Primeira, caput)”. Impõe-se, para melhor exame, reproduzir in totum o Protocolo acoimado de inconstitucionalidade:

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

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

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

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

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

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual. Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador. Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

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

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

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

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

Sustenta a Arguente, preliminarmente, a presença da pertinência temática, na medida em que o Protocolo vergastado “(...) afet[a] as sociedades empresárias qualificadas pela legislação como indústria dentro do quadro da representação sindical, evidente a pertinência temática a justificar o ingresso da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do dispositivo já apontado”. Assevera também que o referido ato normativo se encontra apto a figurar como objeto de controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia.

Na sequência, a subscritora da inicial, ao deduzir a presente impugnação, alega ofensa ao art. 155, § 2º, VII, a e b, e VIII, da CRFB/88, de vez que “pretende instituir nova incidência do ICMS, complementar à constitucionalmente prevista, agora de titularidade dos Estados de destino signatários, que, pelo modelo constitucional vigente, só têm sujeição jurídica ativa do diferencial de alíquota previsto no inciso VIII do art. 155, § 2.º, e a fruição econômica do diferencial entre alíquota interna e interestadual na operação interna subsequente à prevista no artigo 155, § 2.º, VII, a ” .

A Requerente vislumbra, ainda, ofensa ao art. 146, inciso I, da Constituição, visto que disciplina da matéria encerraria reserva de lei complementar, tal como

decidido pelo Plenário deste Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 136.215. Ademais, aponta violação ao art. 150, V, e art. 152, da Lei Fundamental, porquanto “o resultado direto e inexorável é a instituição de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência, diferença esta que limita o tráfego de bens e a livre concorrência a ser exercida pelos agentes econômicos situados em qualquer parte do território nacional quanto a possíveis compradores em qualquer outra parte do território nacional”. Em abono de sua pretensão, alega também que o Protocolo nº 21/2011, “ao cria[r] obrigações acessórias que se consubstanciam em verdadeiras ‘barreiras internas’”, vulnera o princípio constitucional da livre concorrência, bem como o livre exercício de qualquer atividade econômica, insertos, respectivamente, no art. 170, IV e seu parágrafo único, da CRFB/88. Pugna pelo deferimento do pedido cautelar para suspender a eficácia do Protocolo ICMS nº 21/2011, ora atacado.

Afirma estarem presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*. Ao final, requer, em caráter definitivo, a procedência do pretensão veiculada a fim de que seja reconhecida a inconstitucionalidade da norma objeto da presente ação direta. Diante da relevância da argumentação exposta na inicial, solicitei informações no prazo comum de cinco dias às autoridades das quais emanou o ato normativo impugnado (Art. 12, caput, da Lei nº 9.868/99). Após a intimação, foram prestadas informações pelos Governadores dos Estados do Acre, Alagoas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, , Pará, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte. Em cumprimento ao disposto no art. 103, § 3º, da Constituição da República, a Advocacia-Geral da União manifestou-se pela procedência do pedido veiculado na exordial cujo pronunciamento restou assim ementado: “Tributário. Protocolo ICMS nº 21/2011 celebrado entre alguns Estados da federação, o qual estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Violação aos artigos 25, caput; 150, inciso V; 152; e 155, § J.O, incisos IV e VII, alínea "b", todos da Carta Política. Manifestação pela procedência do pedido formulado pela requerente.” Perfilhando similar entendimento, o Ministério Público Federal opinou

pela procedência do pedido no sentido de que seja declarada a inconstitucionalidade do Protocolo impugnado. Eis a ementa do pronunciamento do Parquet :

“Ação direta de inconstitucionalidade. Protocolo 21/2011. ICMS. Preliminar. Generalidade e abstração do ato normativo impugnado. Mérito. Guerra Fiscal. Cobrança de ICMS pelo Estado de destino de bem ou mercadoria adquirida em outra unidade federada por consumidor final não contribuinte do imposto. Contrariedade à disciplina constitucional do ICMS (art. 155, § 2º, VII, “b”, CR), ao pacto federativo (art. 1º e 18, CR), à reserva de resolução senatorial para a fixação das alíquotas interestaduais do ICMS (art. 155, § 2º, IV, CR) e à proibição de tratamento discriminatório entre entes federados (arts. 150, V e 152, CR). Parecer pela procedência da ação.”

Admiti o ingresso do Estado de São Paulo e da Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e de Laboratórios - ABIMO para ingressarem no feito na qualidade de amici curiae (art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.868/99). É o relatório, do qual deverão ser extraídas cópias pra envio aos Senhores Ministros.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.713 DISTRITO FEDERAL
V O T O

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Antes do enfrentamento do mérito da presente ação direta, assento, por oportuno, a legitimidade ad causam das Requerentes para a sua propositura, nos termos do art. 103, IX, da Constituição da República. É que as Requerentes se afiguram como entidades sindicais de grau superior, em âmbito nacional. Cumpre registrar, ainda, a existência de relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a Confederação Nacional do Comércio CNC/Confederação Nacional da Indústria-CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado, uma vez que o ato normativo impugnado repercute diretamente sobre as atividades das classes envolvidas, revelando a existência do requisito da pertinência temática. Prosseguindo no exame do mérito, impõe-se destacar que o Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto

no controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia, consoante admite a iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Cite-se, a propósito, os precedentes desta Suprema Corte nas ADI 3.691 (rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 29/08/2007) e ADI 2.321 (rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 25/10/2000). Os demais requisitos de admissibilidade também se encontram regularmente colmatados: fundamentação jurídica do pedido (ofensa aos art. 155, § 2º, inciso VII, b; incisos IV e V do art. 150; e o art. 150, § 7º, todos da CRFB/88), cópia do ato normativo impugnado e a procuração com poderes especiais para o ajuizamento da ação direta.

Um dos temas mais atuais no campo do federalismo fiscal brasileiro é a denominada guerra fiscal, especificamente o comércio eletrônico (também conhecido como e-commerce), que em face de seu vertiginoso crescimento traz sérias preocupações às empresas e às entidades federadas com competência tributária para instituir o ICMS. Não foi por outro motivo que os Estados destinatários de mercadorias passaram a ter grande interesse em receber parte da arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais realizadas por meio eletrônico, ou de forma não presencial. A preocupação consiste na preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 295). A demanda ora analisada tem escopo distinto daquela relativa à concessão de benefícios e incentivos fiscais e financeiros sem a devida aprovação por todos os Estados da Federação, no do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, tema que já foi consolidado pela Suprema Corte, sendo, inclusive, objeto de proposta de súmula vinculante. A controvérsia dos autos gira em torno da (in)constitucionalidade da cobrança do ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais, quando o consumidor final não adquire o bem ou mercadoria de forma não presencial, mas por meio de internet, telemarketing ou showroom . A referida cobrança encontra assento normativo no Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do CONFAZ, subscrito originalmente pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima e

Sergipe, posteriormente alterado pelo ingresso e/ou saída de outros entes. Em seus considerandos, os Estados signatários justificaram a instituição da cobrança do ICMS em tais operações, nos seguintes termos: (i) a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; (ii) 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; (iii) 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 ; (iv) 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. É suficientemente clara a intenção dos Estados subscritores do Protocolo ICMS nº 21/2011. Vale dizer: repartir as riquezas auferidas com o recolhimento de ICMS em tais operações entre as unidades federadas, estabelecendo novas regras para a cobrança do aludido tributo. Com efeito, a irrisignação dos Estados signatários se funda na atual sistemática constitucional de cobrança do ICMS para as operações interestaduais. Ao prever a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo (art. 155, § 2º, 3 Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6913606. Supremo Tribunal Federal ADI 4713 / DF Rio Grande do Norte, Roraima e Sergipe, posteriormente alterado pelo ingresso e/ou saída de outros entes. Em seus considerandos, os Estados signatários justificaram a instituição da cobrança do ICMS em tais operações, nos seguintes termos: (i) a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; (ii) 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; (iii) 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 ; (iv) 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. É suficientemente clara a intenção dos Estados signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011. Vale dizer: repartir as riquezas auferidas com o recolhimento de ICMS em tais operações entre as unidades federadas, estabelecendo novas regras para a cobrança do aludido tributo. Com efeito, a irresignação dos Estados signatários se funda na atual sistemática constitucional de cobrança do ICMS para as operações interestaduais. Ao prever a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo (art. 155, § 2º, 3 Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6913606. Inteiro Teor do Acórdão - Página 16 de 38 Voto - MIN. LUIZ FUX ADI 4713 / DF inciso VII, alínea b, CRFB/88) seriam privilegiados os Estados mais industrializados, localizados nas Regiões Sudeste e Sul do país, onde se concentram as sedes das principais empresas do comércio de vendas remotas, em detrimento das demais unidades da Federação, que, a despeito de possuírem significativa parcela de consumidores destes produtos, não ostentam essa intensa atividade empresarial e comercial. No caso sub examine, o que se discute é exatamente saber se podem os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional? A resposta é negativa. O Protocolo trata de matéria cuja

competência não lhe foi atribuída, porquanto em nosso ordenamento os Protocolos e Convênios firmados entre os Estados têm limites constitucionais e legais delimitados pela CRFB/88 e legislação correlata. De uma maneira geral, os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional. Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 e da Lei Complementar nº 21/1975. Nesse sentido, pontifica Luciano Amaro (AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 190): “Há convênios que são meros acordos, entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc., vale dizer, as matérias previstas no Código Tributário Nacional, art. 7º, caput. Tais convênios compõem as chamadas ‘normas4 Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6913606. Supremo Tribunal Federal ADI 4713 / DF inciso VII, alínea b, CRFB/88) seriam privilegiados os Estados mais industrializados, localizados nas Regiões Sudeste e Sul do país, onde se concentram as sedes das principais empresas do comércio de vendas remotas, em detrimento das demais unidades da Federação, que, a despeito de possuírem significativa parcela de consumidores destes produtos, não ostentam essa intensa atividade empresarial e comercial. No caso sub examine, o que se discute é exatamente saber se podem os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional? A resposta é negativa. O Protocolo trata de matéria cuja competência não lhe foi atribuída, porquanto em nosso ordenamento os Protocolos e Convênios firmados entre os Estados têm limites constitucionais e legais delimitados pela CRFB/88 e legislação correlata. De uma maneira geral, os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional. Aos Convênios

atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 e da Lei Complementar nº 21/1975. Nesse sentido, pontifica Luciano Amaro (AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 190): “Há convênios que são meros acordos, entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc., vale dizer, as matérias previstas no Código Tributário Nacional, art. 7º, caput. Tais convênios compõem as chamadas ‘normas complementares’, a que se refere o art. 100 do Código, que abaixo iremos comentar. E há convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar 24/75, como instrumento das deliberações a que se refere o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação. Provisoriamente, esse mesmo instrumento serviu, com o advento da Constituição de 1988, para tratar de normas gerais de ICMS (que a Constituição reserva à lei complementar), até a edição da lei complementar pelo Congresso (ADCT, art. 34, § 8º).” Explicando as regras sobre a edição dos Protocolos referentes ao ICMS, o artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997) dispõe especificamente sobre as matérias que podem ser objeto de seu âmbito, nelas não se incluindo a alteração da distribuição do ICMS entre os Estados em operações interestaduais: “Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns, visando: I - a implementação de políticas fiscais; II - a permuta de informações e fiscalização conjunta; III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Parágrafo único - Os Protocolos não se prestam ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.” Destarte, os Protocolos são veículos normativos destinados a tratar de matérias de cunho administrativo, não ligadas às questões reservadas aos Convênios, ainda que se dê interpretação extensiva ao inciso IV do artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997), que prevê a possibilidade de o Protocolo tratar de “outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal”, uma vez que o caput deixa claro que estes “assuntos” se limitam

à adoção de “procedimentos comuns”, regras voltadas à fiscalização de tributos e permuta de informações, com espeque no disposto no artigo 199 do Código Tributário Nacional-CTN. O artigo 34, § 8º, do ADCT 1, que permite a utilização provisória de convênios para veicular normas gerais de ICMS, também não pode ser utilizado como base normativa para a edição de Protocolos. É que esse enunciado faz menção somente aos convênios, cuja aprovação envolve todos os Estados da Federação, e como regra a exigência da unanimidade. Deveras, o âmbito de aplicação do art. 34, § 8º, ADCT, é muito mais restrito do que os protocolos, posto ter aplicabilidade transitória, temporária e limitada, afastada pela edição da Lei Complementar nº 87/96, que definiu o regramento geral do ICMS (Misabel Abreu Machado Derzi In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de tributar. 7ª edição, 7ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 99). A inconstitucionalidade do Protocolo também ressoa da competência constitucional do Senado Federal, órgão ao qual se atribuiu a responsabilidade para estabelecer alíquotas máximas e mínimas do ICMS, verbis: 1 “Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

“Art. 155 (...) (...) § 2º 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.” O professor Aires Fernandino Barreto (Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 70) doutrina sobre o tema, verbis: “Mais complexo é o deslinde dos comandos contidos no art. 155, da Constituição Federal. É que, nesse caso, é facultado ao Senado Federal

fixar alíquotas máximas nas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse do Estado (mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros). Decorre do texto vigente a competência do Senado para fixar alíquotas máximas para outras modalidades de operação, tais como as interestaduais em geral, interestaduais com consumidor final; de importação e de exportação. Ao Senado Federal não é deferido inovar esse quadro de competências, como preleciona Cléber Giardino, ‘... seja manipulando as categorias não de operações constitucionalmente definidas, seja criando-lhes outros desdobramentos...’. Não pode o Senado inovar criando outras categorias não aludidas pelo Texto Magno. Não lhe é lícito distinguir situações não discriminadas pela Constituição.” A regra-matriz de incidência do ICMS foi exaustivamente delimitada pela Constituição de 1988. Com efeito, o arquétipo constitucional relativo ao ICMS estabeleceu regras específicas e bastante claras para a fixação de alíquotas por parte dos Estados membros. A controvérsia travada in casu se assemelha àquela debatida no julgamento das medidas cautelares pleiteadas e deferidas nos autos da ADI 4.565-MC e da ADI 4.705-MC, ambas de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, cujas ementas seguem abaixo transcritas, respectivamente:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. GUERRA FISCAL. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA.

1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição).
2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição).
3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações

interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão. 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 objeto 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 retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010. O relator, na ADI 4.565/PI-MC, julgada por unanimidade, assim resumiu esta engenharia tributária quanto à cobrança do ICMS: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o Estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o Estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo. Quer dizer, ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o Estado de origem cobra o

tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do Estado de destino da mercadoria, e não do Estado de origem. Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. Em outras palavras, outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. Para o bem ou para o mal, esta opção do constituinte originário deve ser observada. E há diversas razões para isso. A primeira delas é que, ante o tratamento constitucional dispensado à matéria, não se afigura legítimo admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para além destes parâmetros já esquadrihados pelo constituinte, na justa medida em que isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição a sede própria para aglutinar tal regramento. Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional. Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa. Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte. Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se

arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação. Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.).

Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas interregionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não no Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira. Assim é que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo e indevido aumento da carga tributária a eles repassados no preço da mercadoria. Nesse particular, é imperioso dever da Suprema Corte, como guardião da Lei Fundamental e da higidez do pacto federativo, repudiar situações de manifesta inconstitucionalidade, tal como ocorre na espécie, notadamente porque há um risco elevado de se exigirem quadros fáticos de difícil reparação. Nesse sentido, foram as considerações aduzidas pelo e. Min. Joaquim Barbosa, quando do julgamento do referendo à medida cautelar concedida, por unanimidade, nos autos da ADI 4.705/DF, quando assentou, com precisão, que a falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses. Last but not least, há relatos de que os Estados subscritores do Protocolo ICMS nº 21/2011 procedem à apreensão das mercadorias, quando do ingresso em seu território, das empresas que não recolherem o tributo de acordo com esta nova

sistemática. Com efeito, as empresas remetentes passaram a ter preocupação com a dupla exigência do ICMS em suas operações interestaduais, já que os Estados remetentes (principalmente aqueles que não aderiram ao Protocolo ICMS nº 21/2011) continuaram a exigir o recolhimento do ICMS incidente na operação interestadual, calculado com base na alíquota interna desse Estado (por se tratar de mercadoria destinada a consumidor final, não contribuinte do ICMS), e estarão obrigadas a recolher uma nova parcela do ICMS em favor dos Estados destinatários. O objetivo precípua desta prática é compelir o contribuinte, pela via transversa, ao recolhimento do ICMS, utilizando-se à evidência de um mecanismo coercitivo de pagamento do tributo repudiado pelo nosso ordenamento constitucional. Essa odiosa medida vulnera, a um só tempo, os incisos IV e V do art. 150 da Lei Fundamental de 1988, que vedam, respectivamente, a cobrança de tributos com efeitos confiscatórios e o estabelecimento de restrições, por meio da cobrança de tributos, ao livre tráfego de pessoas ou bens entre os entes da Federação. Sob esse enfoque, a Suprema Corte já se manifestou contrariamente a tais práticas, placitando o entendimento no sentido de ser inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos" (Enunciado da Súmula nº 323/STF). Assim, a retenção das mercadorias equivale, ipso facto, ao confisco. Deveras, a substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. Essas razões são suficientemente consistentes para inquinar a validade do Protocolo ICMS nº 21/2011. O indigitado diploma, ao instituir a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo, colide frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como o art. 150, incisos IV e V, razão por que deve ser expungido do ordenamento jurídico. Corroboram a inconstitucionalidade do indigitado diploma a existência de diversas propostas de emenda constitucional com o intuito de resolver esta hipótese de guerra fiscal, PEC nº 56/2011, PEC nº 103/2011 e PEC 113/2011,

em tramitação no Congresso Nacional. É como voto, dando provimento à ADI, modulando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, mostra-se sintomático que os dois Estados que mais comercializam, via internet, não subscreveram esse protocolo. Um deles é um país dentro do país, ou seja, o Estado de São Paulo, e o outro, o Estado do Rio de Janeiro. Houve repartição tributária via instrumental impróprio, alterando-se, inclusive – e deixaria a Carta Federal de ser rígida –, o Texto Constitucional. Isso não é possível.