

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**

**FACULDADE DE DIREITO**

**ICMS E A GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

**ALEXANDRE OLIVEIRA SANTANA**

**Rio de Janeiro**

**2016 / 2º SEMESTRE**

**ALEXANDRE OLIVEIRA SANTANA**

**ICMS E A GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

**Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.**

**Rio de Janeiro  
2016 / 2º SEMESTRE**

**ALEXANDRE OLIVEIRA SANTANA**

**ICMS E A GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

**Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.**

**Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.**

**Banca Examinadora:**

---

**Orientador**

---

**Co-orientador (Opcional)**

---

**Membro da Banca**

---

**Membro da Banca**

**Rio de Janeiro**

**2016 / 2º SEMESTRE**

## RESUMO

O comércio eletrônico cresce exponencialmente, principalmente nos 15 últimos anos, no Brasil, o que faz com que os estados, interessados na arrecadação proveniente do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, transgridam normatizações legais e Constitucionais em busca de suas partes nesse quinhão. Sendo a Constituição, norma definidora da estrutura do Direito tributário nacional, estando ela, inicialmente, despreparada para este novo tipo de comércio que, atualmente, movimentava um volume maior de dinheiro do que o comércio tradicional, os estados predominantemente consumidores, sob o argumento de justiça fiscal, vinham desrespeitando solenemente regramentos Constitucionais e legais, já que se encontravam prejudicados financeiramente face aos estados de origem das mercadorias. Para que se entenda melhor essa disputa entre estados consumidores e estados produtores, serão abordados neste trabalho os aspectos Constitucionais e legais relativos ao ICMS, principalmente no que toca a circulação interestadual de mercadorias físicas em face das compra no comércio eletrônico, os conceitos dos princípios de origem e de destino, essenciais para a definição do Legislador constitucional acerca do destino da arrecadação do imposto e as mudanças legislativas e possíveis soluções acerca do tema.

Palavras-chaves: ICMS; *e-commerce*; princípios; origem; destino; guerra fiscal.

## ABSTRACT

E-commerce grows exponentially, especially in the last 15 years, in Brazil, which makes the States interested in tax collection from the ICMS – tax on transactions involving the movement of goods and on services Interstate and Inter-municipal transportation and communication, legal and constitutional norms violate in search of its parts in this share. Being the Constitution, defining the structure of the standard national tax Law, though she initially unprepared for this new kind of trade that currently moves more money than the traditional trade, States predominantly consumers, on the grounds of fair taxation, disrespecting solemnly came from constitutional and legal, since specific regulations which were financially disadvantaged vis-à-vis the States of origin of the goods. In order to understand better this dispute between consumer and producer States, States will be addressed in this work the constitutional and legal aspects related to the ICMS, especially when it comes to Interstate movement of physical goods in the face of the purchase in electronic commerce, the concepts of source and destination principles, essential for the definition of the constitutional Legislator about the fate of the arrecadação tax and legislative changes and possible solutions on the subject.

Keywords: ICMS; e-commerce; principles; origin; destination; fiscal war.

## SUMÁRIO

<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>1 Icms na Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>4</b>
1.1Princípios Constitucionais acerca do tributo.....	4
1.2Características doutrinárias acerca do ICMS.....	6
1.3Núcleo básico do ICMS contido no art. 155, II da Constituição Federa.....	10
1.4Aspectos da hipótese de incidência do ICMS.....	18
<b>2 Princípios de Soberania da Origem e do Destino.....</b>	<b>32</b>
2.1 Princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem e no Estado de destino.....	32
2.2 Divisão de receita tributária entre Estados.....	40
<b>3 Comércio eletrônico e a evolução da legislação nacional.....</b>	<b>46</b>
3.1 Comércio eletrônico.....	46
3.2 Evolução da legislação nacional acerca do comércio eletrônico e a consequente “guerra fiscal”.....	48
<b>Conclusão.....</b>	<b>65</b>
<b>Referências.....</b>	<b>70</b>



## INTRODUÇÃO

A velocidade com que o fenômeno da Internet se dissipa pelo mundo é impressionante. Desde a sua invenção, a pouco mais de 20 anos atrás, ocorrida no Vale do Silício, nos EUA, até os dias atuais, seu poder de interação com os diversos aspectos e necessidades da vida humana cresce vertiginosamente. Um desses aspectos, existente desde os primórdios da vida em sociedade, é a interação comercial, o comércio de bens. Como era de se esperar, o fenômeno Internet se apoderou do comércio, a tal ponto, que atualmente dificilmente conseguiremos dissociar um do outro.

O comércio eletrônico vem inovando no aspecto de interação entre as partes envolvidas nas transações. Tanto para comerciantes, empresários, quanto para o comprador, essa modalidade de relação comercial apresenta inúmeros benefícios. De um lado, a redução dos custos fixos, otimização de estoques, transposição de barreiras geográficas, beneficiam diretamente o empresário que pode ver suas margens de lucros serem incrementadas. Do outro lado, com o acirramento da concorrência entre produtos que outrora era somente local, consumidores encontram mercadorias mais baratas, e realizam transações com mais comodidade, já que adquirem produtos em suas residências em apenas poucos minutos.

É em meio a este cenário de constante inovação tecnológica que os operadores do direito se veem em um constante desafio de acompanhar esse ritmo frenético. A sistemática do direito tributário nacional, cujo alicerce é normatizado constitucionalmente, outorga a um tributo, o ICMS - Imposto sobre operação relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, a difícil missão de exação sobre a atividade de circulação das mercadorias transacionadas. Como veremos, trata-se de um imposto que em regra é de competência estadual.

Neste trabalho será demonstrado que se trata de um complexo imposto, visto que abarca diferentes fatos geradores, mas que é de suma importância para a arrecadação e manutenção estatal. O ICMS, no aspecto tributário das unidades federadas, se mostra a principal fonte arrecadadora para investimentos estatais, diretos e indiretos, dos quais se beneficia a população regional em cada estado. Investimentos em infraestrutura, transporte urbano, saúde e educação local, por exemplo, efetuados pelos estados e pelo distrito federal, só são possíveis

devido à capacidade arrecadadora deste tributo, que representa a maior fatia da receita desses entes.

Inúmeros benefícios sociais são gerados pela receita oriunda do imposto que é repartida, por previsão constitucional, com os municípios que se relacionam com os fatos geradores do imposto, gerando bem estar para a população. Números de 2014, do demonstrativo da receita tributária do Estado do Rio de Janeiro informam que do total da receita arrecadada pelo Estado, nesse ano, mais de 82% é oriunda do ICMS.

No campo econômico, a capacidade atrativa das unidades federadas para que empresas se instalem em seus territórios, gerando mais emprego, ampliando a renda local e girando a economia, é facilitada com isenções e subvenções diretamente ligadas a esse imposto. Situação esta que gera impacto nos respectivos planejamentos orçamentário e financeiro das mesmas, caso tais benefícios não forem concedidos de forma criteriosa e planejada. Importante lembrar que benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser estabelecidos em convênios no âmbito do CONFAZ, por previsão Constitucional, matéria que será abordada em momento oportuno.

Devido a esta importância demonstrada do ICMS para os estados, os governantes dos mesmos se veem compelidos a arrecadar cada vez mais para a manutenção da máquina estatal. Fato é que por muitas vezes se enveredam por caminhos tortuosos, ilegais, até mesmo inconstitucionais, para atingir uma melhor arrecadação. A chamada “guerra fiscal” acontece justamente por este fato, cada unidade federada, com atitudes unilaterais buscam uma maior arrecadação em detrimento do todo.

Ocorre que, principalmente nos últimos anos, em virtude do crescimento do comércio eletrônico, somado a defasagem de normatização neste campo, principalmente Constitucional, a “guerra fiscal” tomou proporções inimagináveis, tornando-se alarmantemente predatória para os estados em geral. Notícias de crise fiscal, unidades federadas decretando estado de calamidade pública certamente, em grande parte, devido a estas disputas estatais com as quais todos perdem.

Estados minimizam regras Constitucionais, contrariando-as solenemente, muitas vezes com acordos multilaterais, no âmbito do CONFAZ, em nome de uma “justiça fiscal”, já que em suas visões as regras impostas são injustas.

É este panorama que será tratado nesta monografia, justamente a “guerra fiscal” no âmbito do comércio eletrônico de bens corpóreos, no qual a compra é realizada pela Internet, porém a entrega da mercadoria se dá por meio físico, por transportadoras.

Inicialmente, serão expostas características básicas essenciais do ICMS, para melhor entendimento do tributo, os princípios e regras Constitucionais e legais a ele aplicáveis. Na sequência veremos o ICMS especificamente aplicado às operações de circulação de mercadoria, que é a sub parte do imposto aplicada ao comércio eletrônico, foco do presente estudo.

Prosseguindo com o debate, os princípios da origem e destino na tributação sobre o consumo serão analisados. Princípios estes que são norteadores do legislador Constitucional na definição dos parâmetros de arrecadação do tributo, princípio que se referem à soberania, autonomia Estatal, importantíssimos para o entendimento de o quão grave pode se tornar a “guerra fiscal”.

Por fim, na terceira parte do estudo, será analisada a problemática em si da guerra fiscal no comércio eletrônico, um breve histórico das legislações acerca do tema, procedimentos normativos ilegais e inconstitucionais por parte dos estados, mudança Constitucional acerca do tema, decisões importantes do STF nesta temática.

Com estas análises, que não exaurem o debate sobre os conflitos e malefícios gerais ocasionados pela guerra fiscal, principalmente nesta nova modalidade de comércio, perceberemos que o problema não será resolvido simplesmente com confecções de leis esparças, sendo necessário um algo a mais para dirimir esse caos legislativo, que assolam os estados e principalmente a população consumidora e empresários.

## 1 ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

### 1.1 Princípios Constitucionais acerca do tributo

A constituição federal de 1988 estabelece, de forma extensiva, dispositivos que tratam sobre tributação. Essa técnica utilizada pelo legislador constituinte, propõe, de modo exaustivo, a área dentro da qual os entes políticos podem deliberar, em suas respectivas competências, sobre seus tributos.

Assim, nas palavras de Carrazza:

Deste modo, os entes políticos, enquanto se ocupam com as várias figuras exacionais só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício<sup>1</sup>.

Ainda segundo Carrazza, o legislador de cada pessoa política, da união, dos estados, municípios ou Distrito Federal, ao criar *in abstracto* tributos, se depara com o seguinte dilema: ou reproduz fielmente o que consta na Constituição, apenas em um maior grau de concreção, ou na ânsia de ser original, acaba por ultrapassar os limites por ela outorgados, agindo no campo da inconstitucionalidade.<sup>2</sup>

Tendo em vista a forma como o nosso sistema positivo jurídico é sistematizado, as leis instituidoras dos tributos devem respeitar os princípios e limites constitucionais impostos, sob pena de inconstitucionalidade da norma.

Neste momento inicial do trabalho, cabe observarmos aspectos da competência tributária, que nos termos de Luciano Amaro, é a “aptidão para criar tributos”<sup>3</sup>. No Brasil, a criação de tributos se dá por meio de lei formal, de acordo com o princípio da legalidade<sup>4</sup>. Tal lei deve descrever todos os aspectos essenciais do tributo, tais como: as hipóteses de

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 33.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 444.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 115.

incidência, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo, alíquota. Em outras palavras, competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.<sup>5</sup>

O ICMS encontra-se disciplinado na Constituição Federal em seu art. 155, II<sup>6</sup>, na seção que trata dos impostos estaduais. São competentes para sua instituição, os Estados e Distrito federal por meio de leis elaboradas pelo poder legislativo de cada ente. Segundo os art. 147<sup>7</sup> e 154 da CF<sup>8</sup>, seria possível a instituição deste imposto, em certas ocasiões, pela União, fato sem muita relevância para o presente estudo.

No que tange a complexidade do imposto em foco, Roque Antonio Carrazza defende que:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na unidade federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>9</sup>

Considera, o autor, que o imposto abarca cinco sub-espécies de imposto diferentes pois cada uma têm hipótese de incidência muito díspares entre si, regendo, cada uma, situações tributárias diferentes, portanto, cinco núcleos distintos de incidência do imposto.

No entender de Sacha Calmon:

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição Federal, de 5 de Outubro de 1988. art. 5<sup>o</sup>, II e 150, I. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 13 de Abril de 2016.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Icms**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 35.

<sup>6</sup> CF, art. 155, II: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operacoes relativas à circulacao de mercadorias e sobre prestacoes de servicos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicacao, ainda que as operacoes e as prestacoes se iniciem no exterior.”

<sup>7</sup> CF, art. 147: “Competem à Uniao, em território federal, os impostos estaduais e, se o território não for dividido em municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao distrito federal cabem os impostos municipais.”

<sup>8</sup> CF, art. 154: “A Uniao poderá instituir: (...) II- na iminencia de guerra externa, impostos extraordinarios, compreendidos ou não em sua competencia tributaria, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criacao.”

<sup>9</sup> CARRAZZA Roque Antonio. **Icms**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 42-43.

Além de englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o I C M acrescentou-se dos serviços de (a) transporte e (b) comunicações em geral, ainda que municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva).<sup>10</sup>

Feita esta ressalva, cabe mencionar que o objeto de estudo é a sub-espécie do imposto sobre operações mercantis, operações relativas à circulação de mercadorias físicas. Dito isto, analiso, no decorrer do trabalho, esta sub-espécie desta tributação tão complexa trazida pela Constituição Federal, mais precisamente no que toca à venda, fora do estabelecimento, de mercadoria física a consumidor final. Como melhor exemplo, temos a venda pela internet, foco do presente estudo e núcleo de incessantes embates entre os Estados que serão abordados oportunamente.

## 1.2 Características doutrinárias acerca do ICMS

Para melhor compreender esta sub-espécie do ICMS, passemos à análise de algumas características do imposto “genérico”, que são válidas para todas as sub-espécies.

O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é classificado pela doutrina majoritária como um tributo indireto.

Para Luciano Amaro, essa seria uma classificação econômica, mas com reflexos jurídicos. O tributarista assim diferencia os tributos diretos dos indiretos:

Os primeiros são devidos “de direito” pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo; é o caso do Imposto de Renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, “de direito”, por uma pessoa ( dita “contribuinte de direito”), mas suportados por outra (“contribuinte de fato”): o “contribuinte de direito” recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o “contribuinte de fato”.<sup>11</sup>

Desse modo, nos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, quem recolhe o imposto às fazendas Estaduais são os “contribuintes de direito”, aqueles previstos pela lei como tal, ou

<sup>10</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 405.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 111.

seja, aqueles que promovem operações de circulação de mercadorias ou praticam serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, por exemplo. Entretanto, por meio do mecanismo de preço, tais “contribuintes de direito” repassam o valor devido a título de ICMS para os consumidores da mercadoria ou serviço, “contribuintes de fato”, sendo os mesmos que, na prática, suportam os encargos financeiros.

Aliomar Baleeiro nos ensina que o ICMS não pode onerar o “contribuinte de direito”, tendo tal afirmação apoio jurídico na própria Constituição Federal:

É que a Constituição brasileira assegura, como de resto fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, passa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso – quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante.<sup>12</sup>

É também o ICMS um tributo predominantemente fiscal, ou seja, com função arrecadatória, já que, de acordo com Hugo de Brito Machado, um tributo é fiscal quando “seu principal objetivo é arrecadação de recursos para o estado”<sup>13</sup>. Entretanto, como será visto oportunamente, o imposto estadual tem muitas vezes um caráter de extrafiscalidade, que ocorre quando, mais uma vez nas palavras de Hugo de Brito, “se objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”<sup>14</sup>.

Outra característica do ICMS de enorme importância prática é o fato de ser um tributo não-cumulativo. O princípio da não-cumulatividade é estabelecido na Constituição Federal no

art. 155, § 2º, I e II<sup>15</sup>, é bem sintetizado por Roque Antonio Carrazza:

---

<sup>12</sup> BALEIRO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 370-371.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros 1999, p. 57.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros 1999, p. 57.

<sup>15</sup> Art. 155. (...)

O ICMS será “não cumulativo” simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.<sup>16</sup>

Desse modo percebe-se que a não cumulatividade serve para evitar que o custo da produção cresça exponencialmente, distorcendo os preços finais e minando a competitividade das empresas.

Para Carrazza, o direito à dedução no ICMS decorrente do princípio da não cumulatividade é uma garantia inexorável ao contribuinte decorrente diretamente da Carta Magna, não podendo haver nada no plano infralegal que interfira ou mitigue esse direito ao crédito.<sup>17</sup>

Baleeiro, mais uma vez, nos mostra a importância de tal princípio no que tange o imposto estadual:

Em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades:

- é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preço de mercado;
- onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
- oferece maiores vantagens ao fisco, pois, sendo plurifásico, o ICMS permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca, ademais, todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco de insolvência).<sup>18</sup>

---

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

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.
- b) Acarretará a anulação de crédito relativo às operações anteriores.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 384.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 429.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 419.

É importante frisar, no entanto, que as únicas restrições à não cumulatividade vêm também do texto constitucional, no inciso II, do § 2, do artigo 155, quando diz que “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações imediatamente posteriores e anteriores”.

Assim, ocorrendo um caso de isenção ou não incidência no início ou no meio do ciclo de produção da mercadoria, o crédito do ICMS não será compensado, devendo ser anulado, para as operações posteriores e anteriores, se houver.

Por fim, uma última característica comum das sub-espécies do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação que é oportuno lembrar, a

seletividade, prevista no art. 155, § 2<sup>o</sup>, III<sup>19</sup>, da Carta Magna.

Como consta do artigo, a seletividade se relaciona com a essencialidade do produto ou serviço. Nos dizeres de Luciano Amaro, os tributos seletivos “tem alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais (supérfluos, de luxo ou de consumo suntuário) e mais brandamente os bens essenciais (que podem até, em razão da essencialidade, ficar no campo da não incidência)”<sup>20</sup>.

Para a doutrina dominante, essa seletividade no ICMS é facultativa. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a seletividade não pode ser muito ampla, devendo possuir poucas alíquotas diferenciadas, já que “miríades de alíquotas no processo em circulação criariam problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional,

---

<sup>19</sup> Art. 155. (...)

§ 2<sup>o</sup> O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, P. 113.

podendo penalizar uns setores em detrimento de outros, ou mesmo regiões do país, contra o espírito do federalismo”<sup>21</sup>.

No entanto, para Roque Antonio Carrazza, a seletividade no ICMS é obrigatória, devendo ser um instrumento de extrafiscalidade, ou seja, estimulando ou desestimulando condutas de acordo com o interesse público. Para o doutrinador, o princípio da seletividade aplicado ao ICMS leva à concreção o princípio da justiça fiscal, não tendo como, por meio de uma interpretação sistemática da Constituição, entender que a seletividade é meramente facultativa no ICMS. Para o estudioso, é por meio da variação de alíquotas que se alcançaria mais facilmente a seletividade, devendo elas serem discriminadas de acordo com a espécie de mercadoria ou serviço.<sup>22</sup>

### 1.3 Núcleo básico do ICMS contido no art. 155, II da Constituição Federal

Analisadas as principais características, princípios do ICMS, relevantes para o objeto de estudo, passo agora ao debate sobre o núcleo básico do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, contido no art. 155, II, da Constituição Federal.

A regra-matriz do ICMS sobre operações mercantis, segundo Roque Antonio Carrazza, encontram-se nas seguintes partes do art. 155,II, da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”<sup>23</sup>.

De acordo com seu entendimento:

Este tributo, como vemos, só pode incidir sobre a *realização* de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua *hipótese de incidência* somente será válida se descrever uma operação jurídica relativa a circulação de mercadorias.

Saliente-se que, para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo

---

<sup>21</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 383.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros 2011, p. 491.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 45.

que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há de se falar, sequer em tese, em incidência do gravame.”<sup>24</sup>

Posto isso, passamos a elucidar cada conceito chave da regra-matriz trazida pelo art. 155, II, da CF, qual sejam: “imposto”, “operações”, “circulação”, “mercadorias”.

O Decreto-lei nº 2.416, de 17.7.1940, definia em seu art. 1º, § 2º, que imposto é o “tributo destinado a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração tributária”. Posteriormente, o art. 16 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 – Código Tributário Nacional, veio a definir imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. A doutrina classifica o imposto como uma prestação pecuniária, arrecadada pelo Estado, para financiar despesas de interesse da coletividade, sem que assegure aos contribuintes qualquer retribuição ou mesmo vantagens por esse pagamento, baseado principalmente na capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>25</sup>.

O imposto portanto, é arrecadado para uma conta única, em regra, de receita desvinculada a qualquer contra prestação estatal específica, não podendo ser constatada a retribuição que cada indivíduo auferir sobre o que foi pago de imposto, obtendo, assim, benefícios indiretos.

Nas palavras de Guilherme Cezaroti

O cerne da materialidade do ICMS sobre operações relativas a circulação de mercadorias está na expressão “operações”. Este termo possui diversos significados, mas o sentido jurídico é o único que interessa aos aplicadores do direito.

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, P. 45.

<sup>25</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p. 48

O sentido da expressão “operações” não deve ser buscado na legislação ordinária posterior ao texto constitucional, pois, como adverte Leitão de Abreu, não se pode interpretar a Constituição à luz dos conceitos legais; o caminho inverso é que se impõe<sup>26</sup>. A interpretação da Constituição a partir da legislação ordinária ou complementar seria uma sobreposição destas à sua fonte de validade<sup>27</sup>

Cezaroti explicita que são vários os conceitos de “operações” trazidos pelos diversos artigos, das variadas matérias que são tratadas pela constituição, o sentido do termo não é sistemático, devemos, pois, buscar o que melhor se adequa às necessidades do ICMS. O eleito, no caso, é aquele utilizado nos artigos que tratam sobre a matéria tributária.<sup>28</sup>

Roque Antonio Carrazza esclarece satisfatoriamente o sentido de “operações”:

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal “operação relativa à circulação de mercadorias” só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*), O que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa à outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS. Alias, a idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino etc), encontrou ressonância no próprio STF<sup>29</sup> (RJT64/538)

E ainda completa:

Ressaltamos, ainda, que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente. De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos “circulação” e “mercadorias” qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. Vai daí que o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> STF, Pleno, Recurso Extraordinário Eleitoral nº 86.297/SP, Rel. Min. Thompson Flores, maioria, j.

17.11.1976, RTJ v.79, p.702.

<sup>27</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p. 49-50.

<sup>28</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p. 50.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45-46.

Entendemos, com o exposto, que a Constituição quando disciplina a tributação de operações relativas a circulação de mercadorias, o faz, sob o seu aspecto material, referentes ao ato jurídico (negócio jurídico), e não se refere a simples circulação física de mercadorias.

Nas lições de Geraldo Ataliba:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda ênfase deve ser posta no termo *operação* mais do que no termo *circulação*. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta<sup>31</sup>.

Dão contornos finais ao tema, as ilustres palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio<sup>32</sup>.

Neste ponto, é relevante lembrar o conceito de ato jurídico, que é: “todo ato lícito que tenha por fim adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos”, nos termos dado pelo artigo 81 do Código Civil de 1916 – sem disposição correspondente no código civil de 2002.

Com isso, para o significado da palavra “operações”, podemos nos basear na idéia dada

pelo art. 155,§ 1º, da CF, ao determinar que se deduza do imposto a ser pago em cada operação o montante cobrado nas anteriores. Tais dizeres dá a ideia, ao vocábulo “operações”, como uma sucessão de atos jurídicos, peculiar a circulação econômica<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1. ed., São Paulo: ed. RT, 1966, p.246.

<sup>32</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 558.

<sup>33</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p.50.

Essa referência ao termo “operações”, prevista na Constituição Federal, relacionadas com as diversas fases de um ciclo produtivo, resulta de o legislador constituinte ter pretendido a instituição de um imposto que onere somente o consumidor final, mas que é cobrado antecipadamente dos intervenientes em cada uma das fases do processo produtivo, assegurando-se a repercussão jurídica do tributo mediante a sistemática de débitos e créditos<sup>34</sup>.

Como visto anteriormente, atos jurídicos são atos lícitos, que tenham por objetivo adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos; e aqueles atos jurídicos celebrados por agentes capazes, que tenham por objeto lícito, possível, determinado ou determinável, bem como forma prescrita ou não defesa em lei, são denominados negócios jurídicos<sup>35</sup>.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O termo “circulação” qualifica o substantivo “operações”, de modo que somente podem ser abrangidas as operações que forem fundadas em negócios jurídicos. O termo “circulação” restringe o significado de operações, isto é, somente aquelas operações que digam respeito à circulação de uma determinada categoria de bens, as mercadorias, é que são alcançadas pelo ICMS. Com isso, queremos dizer que o imposto não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas<sup>36</sup>.

Como já havia sido mencionado anteriormente, o imposto não incide sobre as mercadorias em si, mas sim sobre a circulação das mesmas. E não é qualquer circulação, deve haver circulação jurídica, mudança de titularidade do direito sobre a mercadoria. O sujeito transfere sua posse ou propriedade da mercadoria mediante a circulação, em contrapartida há uma remuneração pelo sujeito que recebe a transferência.

A mudança de titularidade se dá por meio da tradição do bem por um comerciante, industrial, produtor ou extrator para o próximo da cadeia de produção, até que cesse a circulação jurídica do produto, chegando ao consumidor final.

Quem exerce habitualmente a atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens, é denominado empresário, segundo o art. 966 do Código Civil de 2002. Portanto quem dá origem a exação do imposto, quem faz a circulação do bem, mercadoria é o empresário ou sociedade empresária.

<sup>34</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p.51

<sup>35</sup> Art. 104, CC de 2012.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed. Revista. São Paulo; Saraiva, 1999, p. 206

No entender de Guilherme Cezaroti:

O entendimento de que a mera circulação econômica bastaria para configurar a ocorrência do fato gerador do ICMS não pode ser abalizado, uma vez que não há razão jurídica para que um bem saia de um determinado estabelecimento sem que haja um negócio jurídico a fundamentar referida operação<sup>37</sup>.

A circulação, transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, contribuinte, não dá razão para cobrança de ICMS, uma vez que constitui apenas etapas de um processo produtivo do produto, mesmo que realizadas em unidades produtivas fisicamente separadas, desde que dentro do mesmo Estado.

Decisão do STF de 1987 abaliza esse entendimento: “Deve-se aguardar o bem percorrer todo o iter produtivo, entre os diversos estabelecimentos de uma mesma empresa, para somente depois ter-se a mercadoria que será objeto da circulação”. É de se esperar, entretanto, que, se a mercadoria for remetida para outra empresa, durante o processo produtivo, haverá cobrança de ICMS, uma vez que houve circulação jurídica da mercadoria.

No entanto, Alcides Jorge Costa e Rubens Gomes de Sousa encontram uma brecha no entendimento de que deve haver transferência de titularidade para se falar em incidência do ICMS. Em seus entendimentos, admitem que a operação de circulação que não transfere a propriedade de um bem pode ser tributada pelo ICMS, desde que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte configure uma etapa do processo de circulação do produtor para o consumidor final e que seja agregado valor a mercadoria (de modo a resultar em um maior preço). Se da saída física não decorrer nenhuma operação de circulação em direção ao consumidor final ou não for agregado valor ao bem, o ato será fiscalmente neutro para fins de ICMS<sup>38</sup>.

A circulação física do bem, ocorrida após cada estágio produtivo, é mera etapa no processo de produção, que não pode ser confundida com saída da mercadoria do estabelecimento, aspecto temporal do ICMS<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p.54.

<sup>38</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. 1977. Tese (livre-docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo: São Paulo. Nota 66. P.87-88.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A reforma tributária no Brasil**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v.87, jan./mar., 1967, p.9.

Outra ressalva é encontrada no momento em que se remete o bem para outra unidade produtiva de uma mesma empresa, em unidade federada diversa. A transferência interestadual de bens para um mesmo contribuinte justifica-se para a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, bem como também há uma circulação do bem para o consumidor final.

Devido a existência do diferencial de alíquota, a ser visto em momento oportuno, que possibilita a divisão de receita do imposto entre os estados de origem e destino da mercadoria, a cobrança de ICMS na transferência entre estados se mostra hábil para que nenhum ente seja prejudicado em termos de arrecadação.

Em relação a não cumulatividade, a cobrança se justifica para que a empresa não seja prejudicada, uma vez que, se não fosse cobrado ICMS da empresa, ela não poderia abater o crédito da operação anterior com o débito de uma futura venda, onerando o seu ICMS a pagar.

Visto tais pontos, conclui Guilherme Cezaroti que Circulação é toda alteração de posse ou propriedade dos bens, objeto de atividade mercantil, em operações devidamente alicerçadas em negócios jurídicos, em direção ao consumidor final ou adquirente que pretende utilizá-lo de modo permanente<sup>40</sup>.

Passo agora a analisar o conceito de mercadoria, fundamental para fins de aplicação do ICMS. Tal vocábulo é empregado no art. 155, II, da CF, com o intuito de delimitar a competência tributária dos entes federados na instituição do imposto sobre a circulação deste tipo específico de bens.

Nas palavras de CEZAROTI:

Mercadoria é um termo que significa bem, objeto de comércio ou de atividade mercantil. Assim, existe um elemento subjetivo que caracteriza a mercadoria, qual seja, a disposição do industrial ou comerciante (fornecedor) de colocar determinado bem à disposição de terceiros; caso o elemento volitivo seja no sentido de guardar o bem para si, este deixará de ser mercadoria<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> STF, Pleno, Representação nº 1.355/PB, rel. Min. Oscar Corrêa, j. 12.03.1987, RTJ v. 120, p. 1001.

<sup>40</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015 p.56.

<sup>41</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p. 57.

Segundo este entendimento, a vontade de colocar à disposição determinado bem para a venda, e não para consumo próprio, é essencial no conceito de mercadoria. Quando um industrial adquire um bem para uso próprio, para seu ativo permanente, e posteriormente decide pela venda, com o intuito de adquirir outro mais moderno, por exemplo, não há que se falar em tributação de ICMS, posto que o que está sendo vendido não é mercadoria.

A distinção entre mercadoria e serviço é essencial no tocante à tributação, uma vez que a circulação de mercadoria é de competência dos Estados e prestação de serviços fica a cargo dos municípios, ressalvada a prestação de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

No século XIX, José Ferreira Borges conceituava mercadoria como:

os bens que andão em commercio, que se carregão em navio, ainda que fossem fructos da terra, a que melhor talvez coubesse o nome de gêneros; vindo a tornar-se fazendas por quase-synonimo de gêneros, e a abranger-se uns e outros no termo de mercadorias, quando empregadas no trafico mercantil<sup>42</sup>.

De acordo com o entendimento de CARRAZZA:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

O bem móvel corpóreo é o gênero, do qual a mercadoria é espécie. Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se a venda ou revenda.

O ICMS não atinge a transmissão de bens imóveis, até porque estas são alcançadas expressamente pelo ITBI, imposto municipal previsto no art. 156, II, da CF. E não atinge a transmissão de bens móveis em geral, porque, para a maioria delas, a Constituição reservou o imposto sobre doação de bens (art. 155, I, CF)<sup>43</sup>.

Aquilo que distingue se um bem móvel corpóreo é mercadoria ou não, é uma qualidade extrínseca do bem, e não uma qualidade intrínseca, dependendo, portanto da vontade do empresário.

<sup>42</sup> BORGES, José Ferreira. **Diccionario juridico-commercial**. Porto: Typografia de Sebastião José Ferreira, 1856. P. 250 e 465-6.

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50.

Para fins de tributação do ICMS, mercadoria é o que a lei comercial, à época da promulgação da Constituição, considerou. Tal conceito não pode ser alterado pelas entidades federadas para fins tributários

Nas palavras de CARRAZZA:

Temos, portanto, que o conceito de *mercadoria*, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em direito comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo *poder Constituinte Originário* se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Tanto é mercadoria gênero alimentício exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio à venda na relojoaria. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização.<sup>44</sup>

No entendimento de José Souto Maior Borges:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.<sup>45</sup>

Já para Rúbens Requião, elementos que caracterizam mercadoria são:

Garrigues indica os elementos caracterizadores da mercadoria: a) *Corporalidade*, que as distingue dos direitos e dos bens materiais; b) *mobilidade*, que exclui os bens imóveis; c) *aptidão* para tráfico; d) *valor patrimonial próprio*, intrínseco da própria coisa, excluindo-se os títulos de crédito; e) *permanencia* atual no tráfico mercantil. A própria palavra mercadoria põe em manifesto seu especial destino para o mercado. Como observa Vidari, um mesmo objeto é *coisa* em mãos de uma pessoa e *mercadoria* em mãos de outra; a diferença ocorre apenas porque uma foi adquirida para fins de consumo e outra para especulação através de revenda ou locação.<sup>46</sup>

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 52-53.

<sup>45</sup> BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**, 1. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

<sup>46</sup> REQUIÃO, Rubens . **Curso de Direito Comercial**, 1<sup>o</sup> volume. 28. ed. Revista e atualizada por Rubens

Quando, por meio do ciclo econômico, o bem, mercadoria, chega ao consumidor final, esse passa a não mais ser tratado como mercadoria, não podendo mais ser gravado de ICMS. De forma semelhante, bem integrado ao ativo fixo de uma empresa, que posteriormente resolva vendê-lo, tal operação não será tributada pelo ICMS, uma vez que tal bem não é mercadoria, visto que pertencente ao ativo fixo da empresa e tal venda não se dá com habitualidade, acontecendo de forma isolada, não se encontrando dentro do objeto mercantil da empresa<sup>47</sup>. O bem, de fabricação própria, quando é incorporado ao ativo fixo da empresa também não incide ICMS, pois não há circulação jurídica<sup>48</sup>. Por igual modo, são excluídos do conceito de mercadoria os bens imóveis, os direitos, os serviços e os bens incorpóreos em geral.

A única exceção ao fato de que ICMS incide nas operações com circulação de mercadorias, entendidas estas como bens destinados ao comércio, é prevista no art. 155, §2º, a, da CF<sup>49</sup>, que admite a incidência do imposto estadual quando uma pessoa, física ou jurídica, importa ou promove a entrada de um bem vindo do exterior, ainda que para consumo próprio. Tal só é possível diante do permissivo constitucional expresso, uma vez que tais bens não se enquadram no conceito de mercadoria.

#### 1.4 Aspectos da Hipótese de incidência do ICMS

<sup>47</sup> STJ. 2ª Turma, REsp 1.373-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 6.6.1990, RT660/202.

<sup>48</sup> STF, Pleno, Recurso Extraordinário nº 158.834-9/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Red. p/ acórdão Min.

Marco Aurélio, maioria, j. 23.10.2002, DJU 5.9.2003, p. 32.

<sup>49</sup> Art. 155 (...)

§ 2º (...)

IX – incidirá também:

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

Neste ponto do trabalho, é interessante analisar outros elementos da hipótese de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias. A perfeita configuração desse tributo depende da definição de cada um dos elementos, aspectos do fato gerador, quais sejam: elemento temporal, elemento espacial, aspecto material, aspecto quantitativo e por último, não menos importante, o elemento pessoal.

Aspecto material: Seria uma descrição objetiva dos fatos geradores, definindo as situações em que ocorrem os mesmos;

Aspecto temporal: Consiste na descrição mais detalhada das hipóteses de incidência do fato gerador, fixando-as em um determinado momento de ocorrência dos fatos econômicos;

Aspecto quantitativo: Definição do “*quantum*” relativo ao tributo, a base de cálculo sobre a qual este se aplica;

Aspecto pessoal: Definição dos sujeitos relacionados com o fato gerador, principalmente quanto a sujeição passiva direta;

Aspecto espacial: Relativo a definição do local onde ocorre o fato gerador, é de suma importância para identificar a unidade federada que possuirá o *status* de sujeito ativo da obrigação.

Dando sequencia com os pontos relevantes para melhor conhecimento do tributo em foco, de extrema relevância para o entendimento do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, é a definição do sujeito passivo, para fins de tributação do referido imposto. Importante lembrar que, aqui, está sendo analisado o ICMS incidente nas operações de circulação de mercadoria, pois é ponto de análise necessário para o objeto de estudo, qual seja, a “guerra fiscal” entre as unidades federadas relacionada com o comércio eletrônico de mercadorias vendidas de forma não presencial, ainda a ser tratado em discussões futuras.

O sujeito passivo de uma obrigação tributária é aquele que tem o dever de pagar o débito tributário ao sujeito ativo, que é o fisco. Nos termos do art. 121, do Código Tributário

Nacional<sup>50</sup>, o sujeito passivo pode ser classificado como contribuinte ou responsável tributário.

Para o nosso presente trabalho, a figura do responsável não nos serve, manteremos o foco na qualidade do contribuinte, que nas palavras de Luciano Amaro, “numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação principal”<sup>51</sup>.

Independentemente da discussão de quem arca com os encargos econômicos do tributo estadual, que já fora abordada anteriormente, quando ficou claro que é o consumidor final, na qualidade de contribuinte de fato, já que o ICMS é um tributo indireto, deve-se ter em mente que a pessoa que realiza o fato gerador em si do imposto é o empresário, produtor, o industrial ou o comerciante (ou quem, mesmo não possuindo personalidade jurídica de empresário, produtor, industrial ou comerciante, no mundo fático pratica tais atos com habitualidade), sendo estes os chamados “contribuintes de direito”.

Pela análise da hipótese de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, ou seja, praticar operações relativas à circulação de mercadorias, nota-se que somente será contribuinte do imposto estadual quem efetivamente pratica operações mercantis. Estes só podem ser os empresários, produtores, comerciantes, industriais e a estes comparados, como explicita Roque Antonio Carrazza:

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também podem ser alcançado por este imposto quem lhes faz às vezes, como, v.g., o *comerciante de fato*, o *comerciante irregular*, um *agregado familiar* que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. Esta idéia, aliás, vem ao encontro do disposto no art. 126 do CTN: “A capacidade tributária passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita à medidas que importem privação ou limitação de exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – *de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional*” (grifamos).<sup>52</sup>

<sup>50</sup> CTN, Art. 121. Sujeito Passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.46-47.

Resta clara, assim, a necessidade do requisito da habitualidade para que se possa definir quem é o contribuinte (de direito) do tributo estadual, ora referido. Uma pessoa pode ter uma moto e vendê-la a terceiro, operação sobre a qual não incidirá ICMS. Já no caso de uma concessionária de motocicletas, todas as vendas serão tributadas pelo imposto, já que a concessionária pratica com habitualidade operações mercantis no ramo do comércio de motocicletas.

Tal raciocínio também encontra respaldo na legislação infraconstitucional relativa ao ICMS ( art. 6º do decreto-lei nº 406/1968<sup>53</sup> e art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996<sup>54</sup>).

Como já foram abordados o aspecto material e o pessoal, resta-nos discutir, ainda, sobre os elementos espacial, temporal e quantitativo. No que diz respeito ao elemento quantitativo, embora importantíssimo na definição do fato gerador do imposto, devido ao objeto do

---

<sup>53</sup> Art. 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo poder público, mercadoria importada e apreendida.

§ 1º Consideram-se também contribuintes:

- I – As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;
- II – As sociedades civis de fins não econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias que para esse fim adquirem;
- III – Os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.

<sup>54</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

presente trabalho, nos reservaremos na posição de discutir a alíquota quanto a tributação interestadual, e quanto à base de cálculo, adentrarei brevemente em seu conceito pois se mostra sem grande relevância para o estudo.

De acordo com previsão constitucional<sup>55</sup>, o local da operação relativa ao ICMS debatido deve ser estabelecido por lei complementar. A LC 87/96, em seu art. 11<sup>56</sup>, dispõe que, como regra geral para a definição do local onde se deve considerar ocorrido o fato gerador, o local do estabelecimento onde se encontra a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador, que é a operação de circulação da mercadoria.

O art. 1.142 do Código Civil define estabelecimento como todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. Para Rúbens Requião, estabelecimento é o instrumento da atividade do empresário, composto por elementos corpóreos (mercadorias, instalações, máquinas e utensílios) e incorpóreos (como direitos e contratos), que, unidos formam um novo bem, embora sem perderem cada um a sua individualidade singular<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Art. 155 (...)

§ 2<sup>o</sup> (...)

XII – cabe à lei complementar:

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

<sup>56</sup> Art. 11. O local a operação ou de 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 por onde ocorrer a entrada física;

e) Importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) Aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

g) O do estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) O do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) O de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Fábio Ulhoa, de modo similar, entende estabelecimento empresarial como o conjunto de bens, materiais ou imateriais, indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, aos quais é agregado um sobrevalor por estarem reunidos<sup>58</sup>.

Seria razoável que a legislação tributária, mais especificamente em relação ao ICMS, a lei complementar 87/96 internalizasse conceitos de estabelecimento, para fins tributários, das legislações civil ou empresarial, no entanto, a Lei Complementar traz uma definição particular

para esta questão. Como fica demonstrado no art. § 3º do art. 11 desta lei<sup>59</sup>, o conceito de estabelecimento para fins de tributação do ICMS leva em conta apenas o local onde se pratica o fato gerador, não importando tal local ser edificado ou não.

Como se depreende do artigo 11 da LC 87/96, para fins do ICMS, considera-se estabelecimento qualquer lugar onde ocorra, no mundo fático, a hipótese de incidência consubstanciada pelo fato gerador. Para o legislador complementar, onde se puder comprovar

---

<sup>57</sup> REQUIÃO, Rubens . **Curso de Direito Comercial**, 1º volume. 28. ed. Revista e atualizada por Rubens

Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 290-309.

<sup>58</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, Vol. 1: Direito de Empresa. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98-104.

<sup>59</sup> Art. 11. (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não,

próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

que aconteceu uma operação de circulação de mercadoria se considera estabelecimento. Nos

dá melhor entendimento dessa idéia, o que consta no art. 127, § 1º, do CTN, que prescreve:

Art 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:  
(...)

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos

deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável *o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação*". (grifos nossos)

Neste ponto, passamos para a análise do aspecto temporal do fato gerador do ICMS – operação de circulação de mercadoria. Como já vimos, o Estado no qual se encontra o estabelecimento onde ocorre o fato gerador, ou seja, a operação de circulação da mercadoria, é o responsável pelo tributo, o sujeito ativo da exação tributária, cabendo, agora, determinarmos o momento em que surge a obrigação tributária.

O art. 12 da LC 87/96 define o momento do nascimento da obrigação tributária, ocorrido necessariamente o fato gerador, que é quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte<sup>60</sup>. O dispositivo ainda define outras situações de momento de

---

<sup>60</sup> Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

(...)

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

(...)

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

ocorrência do fato gerador para bens, que não mercadorias, trazidos por importação ou adquiridos em licitação, por exemplo.

Segundo entendimento de CARRAZZA, não é possível que se considere ocorrido o “fato imponible” do ICMS em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; quando o fato verificado não configura operação mercantil; quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele retornar, a exemplo do comodato, da consignação mercantil, simplesmente porque o contribuinte do ICMS tem direito subjetivo de ser tributado somente após a ocorrência da operação mercantil, necessária à circulação jurídica do bem.<sup>61</sup>

Mantendo coerência com essa ideia, CARRAZZA defende ser inconstitucional a apuração do referido imposto pelo regime de estimativa ou o chamado “regime especial” previstos em muitos estados, incluindo Rio de Janeiro e São Paulo. Defende que o contribuinte tem o dever/direito de pagar exatamente a quantia devida, não aproximada, fato que feriria o princípio da tipicidade da tributação. Critica ainda, dizendo que a administração Fazendária só pode fazer o que a lei permite, sendo aquela, apenas um instrumento para o cumprimento desta. As leis estaduais que dispõem sobre este dispositivo contrariariam o princípio da legalidade, da segurança jurídica, além do princípio da indelegabilidade de competência tributária, visto que remetem à discricionariedade do executivo, funções que seriam de competência do legislativo, pelo modo abrangente e genérico que são previstas, gerando uma margem de manobra temerária ao poder executivo.<sup>62</sup>

Ainda de acordo com suas idéias:

“A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas, seu aspecto temporal. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS.

Se a saída da mercadoria fosse realmente a hipótese de incidência do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias - como frisa Aliomar Baleeiro - teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do *fato imponible* do ICMS”<sup>63</sup>.

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.55-56.

<sup>62</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 57-58

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 54.

Aliomar Baleeiro segue pela mesma linha de raciocínio de CARRAZZA quando diz:

O Direito Tributário acompanha, coerentemente, a regulação da matéria no Direito Privado. Assim, o legislador tributário escolheu como momento da ocorrência do fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor. Não se trata, portanto, de saída meramente física, mas de saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica) translativo da titularidade da mercadoria. A saída, nas operações correntes dentro do território nacional, ou a entrada nas importações, são os momentos marcantes da tradição, que exteriorizam a circulação jurídica das mercadorias. Antes disso, nem se consuma a transferência da titularidade da mercadoria, nem se consuma o fato impositivo do ICMS<sup>64</sup>.

Segue os pensamentos de Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca do tema:

(...) *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência de domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a *tradição*; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a *tradição da coisa, execução de um contrato* translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade<sup>65</sup>.

Assim, não cabe ICMS quando simplesmente as mercadorias saem do estabelecimento comercial e a ele retornam, por não se ter concretizado, na compra e venda, a imprescindível *tradição*, que nas coisas móveis, é o ato mediante o qual se transforma o direito pessoal em real, com a entrega, ao comprador, da *res vendita*. Com a entrega ao adquirente, a ele se transfere o domínio da coisa. Em suma, é a tradição, não o contrato de compra e venda, que produz a transferência de domínio<sup>66</sup>, vide art. 481<sup>67</sup> e art. 1267 do Código Civil<sup>68</sup>.

Os ensinamentos de Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald explicitam os tipos de tradição no ordenamento jurídico brasileiro:

A tradição, originalmente configurada, concretiza-se na entrega da coisa materialmente afetada. Mas como a vida mercantil não pode se subordinar

<sup>64</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 379.

<sup>65</sup> DERZI, Misabel; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias**. In *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p.168.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.59.

<sup>67</sup> Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

<sup>68</sup> Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

invariavelmente ao formalismo, a tradição culminou por se afeiçoar às imposições práticas das relações sociais. Assim ao lado da tradição real, o direito moderno desenvolveu duas diversas modalidades de transferência de bens móveis:

- a) Tradição Real – é a forma usual de transferência, pois consiste na entrega material da coisa ao adquirente, v.g., a aquisição de um medicamento na farmácia;
- b) Tradição Simbólica – traduz-se no ato representativo de transferência, em que a entrega não é real, substituindo-se por coisa equivalente. Podemos citar a comum entrega das chaves do veículo;
- c) Tradição Consensual ou Ficta – é a que resulta de acordo de vontade dos interessados, por aposição de cláusula contratual, sem qualquer alteração no mundo dos fatos. Tanto se apresenta no *Constituto Possessório* como nas tradição *brevi manu*.<sup>69</sup>.

Como bem disse Cristiano Chaves Farias e Nelson Rosenvald, a rotina empresarial, mercantil acabou por desenvolver novas modalidades de tradição, sendo que uma, não mencionada por eles, prevista por Roque Antonio Carrazza, é especialmente importante para o objeto do presente estudo, qual seja, a tradição consensual em sua subdivisão Longa Manu, que consiste na entrega do bem realizada por terceiros, a partir de ordem do tradente<sup>70</sup>. Conforme será abordado, este tipo de tradição tem como exemplo a situação na qual uma compra de mercadoria, de um bem corpóreo, material é realizada via internet. Tal objeto sai de um depósito, do próprio vendedor ou de terceiro, para entrega, muitas vezes em outro estado, a comprador determinado.

Pelo exposto, a simples celebração do contrato de compra e venda não enseja em tal momento a cobrança de ICMS. Tal obrigação só surgirá quando o contrato for completado com a tradição, com a entrega efetiva da mercadoria. Por isso, em regra, o ICMS – circulação de mercadorias é devido ao estado onde a operação mercantil se dá, não tendo relevância se o destinatário da mercadoria está situado no mesmo estado ou em unidade federada diversa.

Passemos, agora, para a análise da tributação sobre a circulação de mercadorias no caso

da importação de bens. Como dita o art.155, § 2º, IX, “a”, o imposto também incidirá “sobre

a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (...), cabendo o imposto ao Estado

<sup>69</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 364.

<sup>70</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 60.

onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. Note que, neste caso, o ICMS é devido onde se dá a “entrada” do bem ou mercadoria, no estabelecimento do importador. O que se tributa aqui, por meio de ICMS, é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização.

De acordo com o art. 11, I, “d” da Lei Complementar 87/96<sup>71</sup>, o local da operação para a cobrança do imposto, é o do estabelecimento onde ocorra a entrada física do bem ou mercadoria, e o momento da incidência é no desembaraço aduaneiro de acordo com o art. 12 da mesma lei<sup>72</sup>.

Nas lições de Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari:

Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, § 2º, IX, “a”). Este fato, porém,

não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre numa atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de “estabelecimento”). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte se relaciona, mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese, só alcança as importações realizadas por um contribuinte do ICMS, o que é figura semelhante à de incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário for contribuinte de ICMS (itens VII, “a”, e VIII)<sup>73</sup>

Notamos, então, que o critério utilizado pelo legislador para estabelecer qual Estado é competente para cobrar o ICMS - importação, foi o mesmo previsto nos casos de operações interestaduais para consumidor final, antes da alteração realizada pela EC 87/15, que será abordada oportunamente.

Neste ponto, tecerei alguns comentários referentes a base de cálculo e alíquota do ICMS – operação de circulação de mercadorias (aspecto quantitativo). Desde já, importante

<sup>71</sup> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

<sup>72</sup> Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior.

<sup>73</sup> GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola, **ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais**, in Curso de Direito Tributário, 2ª ed., vol 2, Belém, ed. CEJUC, 1993, p. 147-148.

lembrar que ambos, alíquota e base de cálculo, respeitam os princípios da legalidade e o da “não surpresa”.

Geraldo Ataliba define a base de cálculo como sendo a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do “*quantum debeatur*”<sup>74</sup>.

A base de cálculo e a hipótese de incidência devem ter uma correlação lógica, pois a primeira é índice seguro para a identificação do aspecto material da segunda nas lições de CARRAZZA<sup>75</sup>. Para a definição da base de cálculo também deve-se levar em conta aspectos de razoabilidade e proporcionalidade. No entendimento de Ricardo Aziz Creton

Essa relação de pertinência, adequação e conformidade que une indiscutivelmente o fato gerador e a base de cálculo de qualquer tributo há de pautar-se, é fácil inferir, exatamente pelos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade<sup>76</sup>.

No entender de CARRAZZA:

Incumbe, pois, à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência do tributo for “vender mercadoria”, sua base de cálculo somente poderá ser o “valor da venda realizada”. Tudo o que fugir disso (v.g., o custo do dinheiro necessário à obtenção deste valor) não estará medindo de modo adequado o fato tributário e, no momento da apuração do *quantum debeatur*, fará com que o contribuinte pague além da conta-circunstância que lhe vulnera o direito de propriedade<sup>77</sup>

O art. 13, I, da Lei Complementar 87/96, prescreve que a base de cálculo do ICMS – operação de circulação de mercadorias é o valor da operação<sup>78</sup>. Previsão esta, que vai ao encontro das premissas analisadas de razoabilidade e proporcionalidade. No entanto, o legislador complementar e o legislador ordinário, na ânsia arrecadatória, cometem alguns

<sup>74</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., 15ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 108.

<sup>75</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 105.

<sup>76</sup> CRETON, Ricardo Aziz, **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Lumen Iuris, 2011, p. 111.

<sup>77</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 106.

<sup>78</sup> Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III, IV do art. 12, o valor da operação;

exageros no excesso de exação. Nos parágrafos 1º e 2º do art. 13 da Lei Complementar

87/96<sup>79</sup> e no art 5º, I da lei 2.657/96<sup>80</sup> do Rio de Janeiro, são previstos elementos que devem

integrar a base de cálculo do ICMS – operação de circulação de mercadorias que pela ótica da razoabilidade, proporcionalidade não deveriam estar previstas. O principal elemento constante em tais previsões, muito criticado pela doutrina é a base de cálculo “por dentro”, ou melhor, o fato do imposto integrar a sua própria base de cálculo. Discussão esta, que nos imporia fugir do foco do presente trabalho, por essa razão, não aprofundarei o debate.

Quanto às alíquotas, no Direito Tributário, podem ser na modalidade específicas ou “ad valorem”, sendo que para o presente estudo nos importa esta última modalidade. No entender de CARRAZZA, alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem (%) que em conjunto com a base de cálculo, nos permite discernir o quanto é devido a título de tributo. A alíquota pode variar, sendo progressivas (seletividade), mas não ao ponto de se tornarem

---

<sup>79</sup> Art. 13. (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II – o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre produtos Industrializados, quando a

operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

<sup>80</sup> Art. 5º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V, do artigo 4º:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

confiscatórias (ART. 150, iv, da CF). Devem ser fixadas por meio de lei ordinária, cabendo a cada ente político defini-las no âmbito de suas competências. Porém, no caso do ICMS, existem algumas particularidades que devem ser respeitadas pelas unidades federadas, a serem vistas.

O art. 155, § 2<sup>o</sup>, V da CF estabelece que é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e estabelecer alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico envolvendo interesse de Estados<sup>81</sup>. Posto isso, nenhum Estado nem o Distrito Federal, em regra, poderão cobrar alíquotas internas inferiores ao estabelecido pela resolução do Senado Federal, sendo ilegal a lei ordinária estadual ou distrital que contraria tal determinação. De igual modo, as alíquotas máximas internas também poderão ser editadas pelo Senado Federal, visando neutralizar abusos que venham a ocorrer entre os Estados ou entre eles e o Distrito Federal.

Nas palavras de CARRAZZA:

Este é um nítido caso de resolução reguladora de “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Melhor explicitando, a Constituição, no dispositivo em exame, contém um limitação à competência estadual e do Distrito Federal para tributar, por meio de ICMS, que a resolução de Senado poderá regular. É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira “válvula de escape” do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via de ICMS<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Art. 155. (...)

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

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (...)

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.108-109.

Estabelece ainda o art. 155, § 2º, IV, da CF, que as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação poderão ser estabelecidas por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, e aprovadas por maioria absoluta dos membros do Senado. Tal medida se dá pela resolução 22/1989 do Senado Federal.

Prevê ainda a Constituição Federal que, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas a circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais. Previa também a Constituição Federal, antes da emenda Constitucional 87/15, que em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais localizados em outra unidade federada adotaria-se a alíquota interna caso o destinatário não fosse contribuinte do tributo e alíquotas interestaduais caso o destinatário fosse contribuinte do tributo, e na hipótese do destinatário se não contribuinte, aplicar-se-ia o diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço<sup>83</sup>.

Com a introdução da Emenda Constitucional 87/15, o dispositivo acima tratado, sofreu algumas mudanças, de extrema relevância para o trabalho em foco, que serão vistas em momento oportuno, em futuros debates.

No caso de operações e prestações interestaduais, englobadas pelo ICMS, de mercadoria ou bem oriundos do exterior, ou melhor, importação, de mercadorias ou bens, seguidos de operações interestaduais, o Senado Federal estabeleceu a resolução 13/12:

---

<sup>83</sup> Art. 155. (...)

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

- VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
- VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
  - a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
  - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...).

**RESOLUÇÃO Nº 13, DE 2012.**

*Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.*

O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

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

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

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

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013.

Senado Federal, em 25 de abril de 2012.

**SENADORA MARTA SUPLICY**

Primeira Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência

Tal resolução tem o claro propósito de reduzir a chamada “guerra fiscal dos portos” que se dá porque algumas unidades federadas concedem, sem o crivo do Convênio no âmbito do CONFAZ, contrariando norma Constitucional, art. 155, §2, XII, g da CF/88, valendo-se de seus portos, benefícios fiscais como suspensão, diferimento do tributo, créditos presumidos entre outros, com o intuito de atrair investimentos de empresas para o Estado, gerando emprego, aumentando a circulação de bens para a região. No entanto, o que se observa na prática é que, os Estados, ao adotarem esta prática, veem suas arrecadações de ICMS em vertiginosa queda devido aos mal planejados benefícios fiscais que concedem, o que acarreta no aumento da dívida pública e na dificuldade de honrarem com suas despesas.

Essa resolução 13/2012 está eivada de inconstitucionalidades, ferindo princípios tributários constitucionais como os da neutralidade de origem (art. 152, I da CF); isonomia fiscal (art. 145, § 1º, II, da CF); seletividade (art. 155, § 2º, III, da CF); dentre outros, que não cabem ser explicados, pois estaríamos desvirtuando o foco do presente estudo.

## **II PRINCÍPIOS DE SOBERANIA DA ORIGEM E DO DESTINO**

Nesta segunda parte do trabalho, farei menção acerca dos princípios da origem e do destino, analisando suas origens, seus embasamentos teóricos, como se mostram tão importantes, nos dias atuais, para tentarmos estabelecer a forma adequada de arrecadação do ICMS por parte de cada Estado, em um ambiente de globalização e integração comercial cada vez maior.

Tais princípios se mostram fundamentais para a análise do conflito entre os estados federados em relação ao ICMS gerado pela venda fora do estabelecimento, mais precisamente pelo comércio eletrônico com entrega de mercadoria física a consumidor final, tema central da presente monografia.

Cabe ressaltar que os princípios da origem e do destino se aplicam tanto nas relações externas entre Estados soberanos quanto nas relações entre estados-membros de uma federação, como é o caso do Brasil. Consideremos neste trabalho esta segunda acepção, de maior relevância para a monografia, de modo que quando for mencionada a palavra “estado”, estará se referindo a estado-membro da República Federativa do Brasil.

A análise dos princípios de origem e de destino será realizada de modo que seja compatível com a realidade brasileira do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias físicas que, como já visto, é um imposto indireto, de competência dos estados e do Distrito Federal, de característica fiscal, regressivo, seletivo, não cumulativo, entendido como um imposto sobre o consumo.

## 2.1 Princípio jurisdicional de tributação Exclusiva no Estado de Origem e no Estado de destino.

Em um mercado de consumo cada vez mais integrado, globalizado, no qual as vendas transpassam as fronteiras geográficas de cada Estado, País ou bloco econômico, é de extrema relevância a adoção de critérios tributários visando à competência de cada ente ao se tributar, no intuito da maior neutralidade possível do tributo, fato de extrema importância em um ambiente de competição e concorrência global. Nas palavras de Valcir Gassen:

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de Origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa. Já o princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v.g., produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino desta.

Se, por um lado, é assim que se podem significar estes princípios, por outro, no que pese terem a natureza de princípios de jurisdição tributária, pode-se perceber que, no primeiro caso, uma vez tributado na origem o produto não receberá gravame no Estado de destino, e no segundo, o contrário, não tributado no Estado de origem o produto receberá gravame no Estado de destino.<sup>84</sup>

Depreende-se dessas definições que ao se adotar o princípio de origem, prestigia-se o Estado em que são produzidas as mercadorias em detrimento do Estado em que são consumidos os bens. À contrário senso, ao se optar pelo princípio de destino, independe qual seja o Estado que produziu a mercadoria, relevante será o Estado de consumo, de destino da mesma.

Necessário se faz mencionar, neste ponto, que tais princípios tem a função de evitar que uma mesma mercadoria seja tributada duas vezes, tanto no estado de origem quanto no de destino. Isso é de extrema importância no caso brasileiro, onde, tendo o ICMS competência estadual, e sendo comum a ocorrência de operações relativas a circulação de mercadorias entre os estados, existem muitas disputas entre os entes federativos acerca de quem deve ser o destinatário das receitas arrecadadas com a tributação do imposto.

Os princípios de tributação na origem e no destino propõem uma situação relacional entre Estados, demandando assim, uma situação de integração, harmonia entre seus sistemas

---

<sup>84</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 48

tributários, entre suas legislações, caso contrário, não se tem eficiência tributária na prática. Os princípios ganham destaque nas alterações de cada sistema tributário pois funcionam como um norte na delimitação da “soberania fiscal” entre os Estados. Somente o respeito à escolha do princípio ideal a ser utilizado pode, por consequência, gerar harmonia tributária entre os Estados. Os princípios de Origem e destino, ora analisados, se mostram como um elemento de conexão entre dois ou mais ordenamentos jurídico-tributário, elementos que norteiam a competência e autonomia tributária conferida pela Constituição Federal.

Nas palavras de Gassen:

As normas jurídicas tributárias, como as demais normas jurídicas, tomam por conteúdo o comportamento humano. Este, multifacetado, está necessariamente ligado a uma dimensão espaçotemporal, isto é, os fatos, as situações da conduta humana referidos pela norma jurídica, como seu conteúdo, ocorrem em um determinado tempo e espaço.<sup>85</sup>

A tributação do ICMS, bem como as normas jurídico-tributárias, são baseadas no comportamento humano, na conduta de determinados agentes. Tais condutas, tipificadas pela norma, têm seus âmbitos de validade, ou melhor, tem limites para alcançar determinados agentes, quais sejam, os aspectos temporal, espacial, pessoal, material. Em relação ao aspecto espacial, a doutrina consagra os princípios da territorialidade e extraterritorialidade.

O princípio da territorialidade tributária se manifesta quando as normas tributárias de um lugar alcançam apenas os fatos ocorridos neste mesmo lugar, neste mesmo território, não levando em conta outros elementos de conexão como a nacionalidade, por exemplo. O princípio da territorialidade pode ser observado sob diversos sentidos: o positivo ou negativo; o real ou pessoal; o material ou formal.

No sentido negativo, o princípio da territorialidade nega a aplicação de leis alienígenas, estrangeiras, no território do Estado do qual emanam as normas jurídicas tributárias, estariam impedidas de produzirem efeito no território em questão. No sentido positivo, as normas jurídicas produzidas localmente seriam aplicadas a todos que estiverem no território do Estado, independentemente da nacionalidade.

---

<sup>85</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.51

Outro sentido do princípio seriam os aspectos reais ou objetivos e pessoais ou subjetivos. No aspecto real, são levados em consideração o lugar da coisa objeto de tributação, ou ainda, sempre na perspectiva da tributação, o local do estabelecimento de uma empresa, o local do exercício de uma atividade. Já no aspecto pessoal, o que conta para a legislação tributária são os aspectos pessoais do contribuinte, isto é, sua sede, seu domicílio ou sua residência.

Por fim, ainda existe o aspecto material ou formal do princípio da territorialidade. O sentido material deste princípio relaciona-se com o âmbito de incidência das normas jurídicas tributárias, salienta-se o aspecto abstrato da norma, sua formulação geral e abstrata; já no aspecto formal, trata-se da execução coercitiva, ou melhor, relaciona-se com o âmbito de eficácia da norma, a lei tributária de um lugar só pode ser executada de forma coercitiva neste mesmo lugar. Este último sentido está relacionado à questão da soberania, autonomia de um Estado. No aspecto material não se trata de soberania uma vez que um Estado pode formular livremente, no campo da hipótese, uma situação geral e abstrata, no âmbito espacial, que não ofende a soberania de outro Estado.

De acordo com Valcir Gassen:

Os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino devem ser lidos como princípios territoriais tanto na perspectiva positiva e negativa quanto na perspectiva real e pessoal, e ainda no sentido material e formal, pois eles tratam, de certa forma, de uma delimitação, ou como ponto de contato, entre negar o direito alienígena ou aplicar o direito tributário nacional, entre o sentido objetivo e subjetivo, e entre a incidência e eficácia das normas jurídicas tributárias.<sup>86</sup>

No entanto, da noção preliminar do princípio da territorialidade, de que uma norma jurídica de um Estado é feita para ser aplicada no espaço delimitado pelas fronteiras deste, com um comércio não presencial, nacional e internacionalmente mais intenso, passa-se ao princípio de extraterritorialidade. Segundo este princípio, a norma de um Estado pode vir a ser aplicada no território de outro, uma vigência espacial abrangendo mais de um espaço. De certa forma os princípios jurisdicionais de origem e de destino estão sempre no limite entre o princípio de territorialidade e extraterritorialidade.

---

<sup>86</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 52.

Como já visto, as normas jurídicas tributárias possuem “domínios de vigência”, os aspectos temporal, espacial, pessoal e material. Para o presente estudo, o aspecto espacial de validade da norma ganha grande relevância pois será em função dele que será estabelecido qual ente competente para exercer a tributação, fato relacionado com princípios da territorialidade, extraterritorialidade e eficácia jurídica das normas emanadas de cada ente estatal.

Ao observarmos a norma jurídica tributária de um ente, comparando com norma de outro ente, ou seja, de uma perspectiva externa, relacional, podemos classifica-la quanto a fonte, natureza e função.

#### De acordo com Gassen

O aspecto fonte vincula-se à ideia da origem do ordenamento jurídico positivo, isto é, se a origem do direito é interna ou externa, internacional. Designa-se fonte interna quando as normas jurídicas postas são formuladas por um Estado soberano voltadas à aplicação neste mesmo Estado. Será considerada fonte internacional quando as normas emanarem conjuntamente de mais de um Estado para aplicação nestes, isto é, quando a produção legislativa for além do âmbito estritamente nacional ou estadual.(...) Quanto a fonte das normas jurídico-tributárias pode-se considerar que os princípios de origem e de destino estão contemplados tanto no plano da produção interna das normas quanto no plano internacional. Estes princípios são contemplados pelas normas jurídicas nacional e internacionais, pois são princípios que dizem respeito à relação interna dentro de um Estado, entre os Estados-membros (no caso de uma federação) e entre Estados-partes (no caso de um bloco econômico), e à relação internacional, por exemplo, a relação entre dois Estados.<sup>87</sup>

Como exemplos deste aspecto fonte das normas jurídicas tributárias, podemos citar, como fonte interna, a criação por parte de uma Estado de seu Código Tributário Estadual, no caso de uma federação, e o exemplo de fonte externa ou internacional, a criação de norma no âmbito do CONFAZ, por produção conjunta de mais de um estado.

Quanto ao aspecto de natureza, temos as normas indiretas e diretas. As indiretas, também conhecidas como normas de conflito, são aquelas que estabelecem qual situação, qual fato será considerado objeto de regramento tributário. Segundo Gassen, “as normas jurídicas de conflito estão vinculadas à questão da incidência das leis tributárias, ou seja, elas trazem

---

<sup>87</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.55.

como conteúdo quais são as situações de incidência normativa.”<sup>88</sup> Por ilustração, podemos considerar uma norma deste tipo, a que estabelece um tributo incidindo sobre o fato de determinada pessoa perceber rendimentos em determinado lugar e tempo.

Já as normas diretas, também conhecidas como materiais, são aquelas que visam transparecer o modo como determinada situação do cotidiano terá implicação no mundo tributário, como o fato será tributado. Estas normas dependem da disposição anterior das normas de conflito, para assim então, estabelecerem como a situação irá se proceder operacionalmente.

#### Na visão de Alberto Xavier

As normas de conflito, que estabelecem o âmbito de incidência, o fazem a partir de dois elementos importantes: o elemento conceito-quadro e o elemento de conexão. Pode-se, com a ressalva necessária de que os autores usam diferentes expressões para designar coisas iguais ou mesmas expressões para coisas diferentes, afirmar que a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático, *tatbestand*, *fattispecie*, *hecho imponible*, *presupposto del tributo*) vista como a previsão da norma de conflitos possui um conceito-quadro e o elemento de conexão.<sup>89</sup>

De acordo com a visão de Gassen “as normas de conflito, ao estabelecerem o âmbito espacial de incidência das normas jurídico-tributárias, o fazem mediante o conceito-quadro e o elemento de conexão.”<sup>90</sup> Assim, o conceito-quadro da norma descreve o fato que ao ser praticado será objeto de incidência da norma bem como as características e limites deste; e o elemento de conexão, é “o instrumento técnico através do qual aquela definição actua e consiste na ligação do facto descrito no conceito-quadro à ordem jurídica que, em definitivo, se irá aplicar à questão.”<sup>91</sup>

Pode-se inferir com o exposto, que as normas de conflito ou normas de conexão estão no campo espacial da incidência das normas jurídico-tributárias e estabelecem até onde a lei

<sup>88</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.56

<sup>89</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional: Tributação das Operações Internacionais**. Coimbra: Almedina, 1997. P. 54

<sup>90</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.57

<sup>91</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional: Tributação das Operações Internacionais**. Coimbra: Almedina, 1997. P.52

pode alcançar no que tange o aspecto legislativo do ente; já as normas materiais se encontram no campo da eficácia das leis, nas lições de Alberto Xavier

as normas materiais tratam da eficácia das normas jurídicas e relacionam-se com o problema do “concurso de leis”. As normas materiais tratam do problema da aplicação cumulativa de leis, ou seja, quando há sobreposição de duas ou mais normas de conflito, quando há “sobreposição dos respectivos âmbitos de incidência”.<sup>92</sup>

Por último, mas não menos importante, temos ainda o aspecto função das normas jurídico-tributárias. “A divisão das normas no aspecto função trata da “delimitação da eficácia das leis no espaço, mediante a prática de actos de império pelos órgãos nacionais de aplicação do direito.”<sup>93</sup> Neste critério, as normas podem ser substanciais ou normas instrumentais.

As normas substanciais, incluídas nestas as normas de conflito ou materiais, são aquelas que tratam da definição de qual é a jurisdição de um determinado órgão público, isto é, atribuem, estabelecem a competência jurisdicional de um órgão nacional, seja ele administrativo, legislativo ou judicial. Se as normas substanciais estabelecem a esfera de competência, o fazem sempre em referência a outros ordenamentos jurídicos.

A norma instrumental ou formal “respeita à questão de saber em que termos e em que medida actos concretos de execução da lei (administrativos ou jurisdicionais), praticados em certo Estado, podem produzir os seus efeitos típicos no território de outro Estado”. Portanto, as normas substanciais vinculam-se à eficácia em sua dimensão legislativa, enquanto as normas instrumentais ou formais vinculam-se à eficácia na dimensão executiva e jurisdicional.<sup>94</sup>

Do exposto, referente a classificação de normas tributárias de um ente frente à normas tributárias de outro, percebe-se a grande importância do já mencionado “elemento de conexão”, que é a chave, o elo de conexão para se precisar qual ordenamento jurídico será aplicado ao caso concreto, considerando o “concurso de leis” de entes que poderiam vir a tributar o fato, a incidência e eficácia de cada legislação, e a importância de uma harmonização, compatibilização entre as legislações tributárias de cada estado.

<sup>92</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional: Tributação das Operações Internacionais**. Coimbra: Almedina, 1997. p. 53.

<sup>93</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional: Tributação das Operações Internacionais**. Coimbra: Almedina, 1997. p. 54.

<sup>94</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 57.

O ICMS relativo a operação de circulação de mercadorias, segundo doutrina majoritária, é entendido como um imposto sobre o consumo, posto que é imposto indireto, de repercussão econômica necessária, previsto Constitucionalmente, por meio do sistema de creditamento, compreendendo a figura do contribuinte de fato e o de direito, como já visto.

Dos tributos considerados indiretos, pela aplicação do “princípio da repercussão legal obrigatória”, resulta que é o adquirente final que arcará com o ônus tributário. Resultado obtido tanto no caso de adotar-se o princípio de tributação no Estado de origem quanto no de destino.

Trata-se e denomina-se “consumidor” o adquirente final das mercadorias e dos serviços. Portanto, depreende-se que os tributos indiretos, pelo fato de repercutirem sobre os contribuintes de fato – consumidores finais -, sejam também denominados tributos sobre o consumo.<sup>95</sup>

Nos tributos sobre o consumo, como é o caso do ICMS, os elementos de conexão relevantes a serem considerados, e que melhor se aplicam nestes casos, são os princípios de tributação no Estado de origem ou no Estado de destino. Nos ensinamentos de Gassen, “como o elemento de conexão no primeiro princípio é a origem e no segundo é o destino evidenciam-se, respectivamente, o local em que ocorre a produção e o local em que os bens e serviços objetos da tributação forem efetivamente consumidos.”<sup>96</sup>

Os principais problemas envolvendo a aplicação de um ou outro princípio, considerando as trocas comerciais entre origem e destino em localidades diferentes, situação frequente nas vendas pela internet, dizem respeito à questão da dupla tributação, da evasão e da concorrência tributária.

A dupla tributação ocorre quando dois entes envolvidos na troca comercial contemplam a tributação do bem objeto de gravame, a mercadoria é duplamente tributada por mais de um ordenamento jurídico. Nesta situação estão presentes a identidade do fato e a pluralidade de normas.

Na evasão, ocorre justamente o contrário da dupla tributação, posto que neste caso, nenhum ente envolvido na troca comercial prevê em seu ordenamento jurídico o gravame do produto. O ente que adota o princípio do destino, ao exportar a mercadoria que será

<sup>95</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, P. 65.

<sup>96</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, P. 60.

consumida no outro ente, não onera o produto, bem como o ente que adota o princípio da origem, ao receber o produto em seu território, não onera o produto, seguindo sua opção de princípio de tributação. Também ocorre tal situação caso o Estado opte por conceder uma isenção fiscal a determinado produto adotando o princípio de destino, no caso de importação do produto, e o Estado exportador também opte por este princípio.

Com relação à concorrência tributária, conhecida também como “guerra fiscal”, se enquadram aquelas situações em que, por exemplo, dois entes que optam pelo princípio de tributação no destino em suas trocas comerciais, caso algum deles opte por uma alíquota mais alta ou baixa, haverá problemas de concorrência econômica. Produtos iguais com preços diferentes dependendo da localização em que são consumidos ou produzidos. É importante lembrar que como é o consumidor final quem arca com os tributos indiretos, as mercadorias comercializadas carregam consigo o custo do tributo, alterando-se assim o preço final da mercadoria. Neste contexto Gassen, em seus ensinamentos, apresenta um conceito doutrinário conhecido como “anestesia Fiscal”, situação em que o contribuinte de fato não consegue mensurar o quanto de imposto realmente está desembolsando pelo produto.

Cabe notar que esse efeito de “anestesia fiscal” é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos “anestésiantes” e os diretos de “irritantes”.<sup>97</sup>

## 2.2 Divisão de receita tributária entre Estados

A guerra fiscal possui como pano de fundo a divisão das receitas tributárias. A utilização do princípio de tributação na origem ou no destino impacta diretamente sobre esta divisão de receitas.

Se a opção for pelo princípio de origem, segundo Gassen “o Estado que produzir as mercadorias ficará com as receitas tributárias, sejam estas consumidas em seu território ou em território de outro Estado”<sup>98</sup>. Tal fato ocorre pois com esse princípio tributa-se as exportações

<sup>97</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 71

<sup>98</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.96.

e, em havendo uma harmonização entre os Estados acerca de seus sistemas tributários, não serão tributadas as importações. A renúncia de receita quanto as importações é em parte compensada pela receita tributária obtida por todo consumo interno e pelas mercadorias destinadas e consumidas fora do Estado.

Caso a opção seja pelo princípio de destino, a tributação ocorrerá no momento da importação. A receita ficará com o Estado importador, no local onde as mercadorias serão consumidas. Neste caso deve haver renúncia de receita das mercadorias enviadas para outro Estado. Como as exportações estarão “isentas” (ou alíquota zero) de tributos, contrapesa-se em termos de obtenção de receitas tributárias com a tributação incidente sobre as importações.

No primeiro caso – do princípio de origem – as receitas tributárias advindas dos tributos sobre o consumo concentram-se na “produção”, ou, dito de melhor forma, as receitas serão proporcionais a produção, no segundo caso – do princípio de destino – as receitas centrar-se-ão no “consumo” ou nas “despesas”. Serão as receitas proporcionais ao montante das mercadorias consumidas no território do Estado.<sup>99</sup>

No caso Brasileiro, a adoção de um ou outro princípio, ou de uma terceira via, como será visto na sequência do estudo, é de extrema importância, visto que os Estados federados, nas diferentes regiões do país, ora tem características de Estado produtor, ora de Estado consumidor. O essencial nesta questão é que seja construída uma legislação de forma harmônica, por meio do CONFAZ, e que tais direcionamentos sejam respeitados pelos diversos Estados da Federação ao elaborarem suas legislações locais relativas ao ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias.

Importante lembrar ainda que, a opção por um ou outro princípio deve ser prevista na Constituição, que estabelecem as regras gerais de tributação do ICMS, mesmo tendo os Estados competência para legislar acerca deste imposto. Cada princípio apresenta vantagens e desvantagens, sendo de enorme controvérsia na doutrina qual é o melhor ou o mais justo a ser aplicado.

Ao analisar a Constituição Federal de 1988, Aliomar Baleeiro extrai que, ao prever o princípio da não-discriminação entre bens e serviços em razão de sua origem ou destino,

---

<sup>99</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p.96

previsto no art. 152<sup>100</sup>, foi o princípio da origem utilizado como regra geral, com o intuito de promover a unidade e integração do mercado interno em nosso país.

Nesse sentido, visando essa harmonização e preservação, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Como esse tributo é de competência dos Estados-Membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino. O objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas, sobretudo, permitir em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais. Para isso, como se sabe, existem duas soluções. A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, técnica própria de mercados não integrados; a segunda, que foi a solução brasileira, também adotada na Constituição de 1988, é a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado).<sup>101</sup>

Como o Brasil é um país que preza por um mercado integrado, seria correto a adoção, em regra, do princípio da origem, no intuito de uma unidade político-econômica territorial brasileira, desta forma, Aliomar ainda prossegue:

Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É, assim, irrelevante que o bem ou serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. Inexiste controle de barreira e incidência do ICMS nas entradas interestaduais, pois a tributação se dá no Estado de origem. Portanto, a tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios.<sup>102</sup>

De certo que o princípio de origem, adotado pela Constituição Federal de 1988, em regra, incentiva a integração do mercado nacional, posto que desta forma é desnecessário um controle demasiado por barreiras alfandegárias na entrada de mercadorias nos diversos Estados, no entanto, como Aliomar mesmo prevê, há uma necessidade de repartição de receita arrecadada por meio de “mecanismos que compensem as perdas dos Estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores.”<sup>103</sup>

<sup>100</sup> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>101</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 165.

<sup>102</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 165.

<sup>103</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 166.

Esses mecanismos compensatórios são previstos por meio de regras elencadas na Constituição que nos remetem a uma “terceira via” de princípio, mencionada anteriormente, qual seja, o princípio da origem misto, ou mitigado, a ser visto adiante. No entanto, ainda assim, tais mecanismos não se mostram suficientes, na prática, para evitar as chamadas “guerras fiscais” entre os Estados, principalmente com o crescimento do comércio eletrônico por meio da internet.

Em relação ao comércio internacional, nas trocas comerciais entre um Estado Brasileiro com os demais países, o modelo, constitucionalmente escolhido foi a tributação pelo princípio de destino, no qual se exonera todas as exportações, transacionando o produto sem carga

tributária. A Constituição Federal prevê em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, que a exportação é caso de imunidade tributária<sup>104</sup>.

Nas explicações de Gassen:

É regra internacional, no comércio internacional, o princípio de tributação no Estado de destino. Esse princípio se expressa, por um lado, quando o Estado exportador retira os gravames tributários sobre os bens e serviços que serão “exportados”. Por outro lado, quando o Estado importador grava esses bens e serviços “importados” que serão ali consumidos.<sup>105</sup>

Como na realidade, por questões de soberania fiscal, no comércio internacional existem barreiras alfandegárias nas fronteiras dos Estados soberanos, cada qual com seus sistemas tributários, com suas especificidades, necessário se faz que o critério utilizado seja o de tributação no destino, mais eficiente, além do fato que, deste modo, as mercadorias

---

<sup>104</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

<sup>105</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 60.

importadas competem de forma equânime com as mercadorias nacionais, pois não levam consigo a carga tributária no preço final, o que ocorrerá no local de consumo.

De outro lado, apesar de alguns doutrinadores, em relação ao comércio interno, defenderem a aplicação do princípio da origem, outros afirmam que seria de melhor sorte que fosse aplicado o princípio de destino também no âmbito de comércio interno. Douglas Yamashita é da opinião de que, se os princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade determinam que o ICMS deve onerar, mesmo que indiretamente, apenas o consumo, então o princípio do destino é o isonomicamente mais justo, já que desconsidera como critério de comparação entre consumos finais a origem da mercadoria, considerando apenas o montante do consumo, sendo que iguais montantes de consumo devem ser igualmente onerados. No seu entendimento, isso não ocorre quando a mercadoria é tributada na origem, onde o consumo do mesmo bem pode ser tributado de maneira desigual, no caso deste mesmo bem ser produzido em estados com alíquotas diferentes. Seu raciocínio parte da ideia que o princípio da origem ofende a isonomia, ao proporcionar vantagens competitivas a contribuintes de estados de baixa tributação, e estimula a guerra fiscal. A tributação na origem, em âmbito interno, não proporciona uma redução das desigualdades sociais e regionais e prejudica o desenvolvimento nacional concentrando a riqueza nos estados industrializados, mais desenvolvidos.<sup>106</sup>

Para o autor André Elali, seguindo raciocínio semelhante:

No momento em que se adotou o princípio da origem, a desigualdade entre os estados evoluiu: priorizam-se aqueles que mais exportam do que importam bens e serviços. Como um eventual equilíbrio nas exportações e importações é uma hipótese que não reflete o caso concreto, as consequências são bastante negativas sob a ótica da Federação, de seus objetivos.<sup>107</sup>

Outro autores como Ricardo Coelho da Fonseca e Djalma Freire Borges também são críticos do modelo de tributação nacional referente ao comércio interno, afirmando que:

há um absoluto consenso nos manuais de justiça tributária de que a cobrança de ICMS no local de destino das mercadorias e serviços é a maneira mais justa para que

<sup>106</sup> YAMASHITA, Douglas. **ICMS e IVA – Princípios Especiais: Capacidade Contributiva. Não-cumulatividade. Destino e Origem.** São Paulo: IOB, 2000, p. 64-65.

<sup>107</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: MP, 2005, p. 72.

se diminua as diferenças entre as regiões menos desenvolvidas e as mais industrializadas.<sup>108</sup>

Já o autor Valcir Gassen, é partidário do princípio da origem “mitigado”, situação em que é adotado o princípio de origem para o comércio entre estados da federação e o princípio de destino para o comércio entre algum Estado da federação e outro país. O autor defende ainda, neste caso, a partilha da receita tributária por meio de mecanismos de compensação entre os Estados da federação, fator que se mostra essencial para uma equidade tributária entre os entes:

Adotado o princípio de origem em uma área integrada, a construção lógica decorrente é que o referido princípio será aplicado tão somente entre os Estados participantes desta área, portanto, na relação destes com Estados não participantes continuará a vigor o princípio jurisdicional do comércio exterior – o princípio de destino.

A Construção de uma integração não afasta nesse sentido o princípio de destino de forma cabal. Por um lado ele é afastado e cede lugar ao princípio de origem nas relações os Estados participantes, por outro, ele permanece a reger as relações entre estes e terceiros. A convivência nesse caso dos dois princípios tem sido designada, conforme abordado anteriormente, como princípio de origem mitigado ou restrito.<sup>109</sup>

Diante dos fatos, a verdade é que nenhum princípio adotado se mostra perfeito, qualquer que seja o princípio escolhido, percebe-se vantagens e desvantagens. Dependendo da opção, por haver muita disparidade nas características dos Estados federado, alguns serão mais favorecidos em detrimento de outros, portanto, importante se mostram os mecanismos constitucionais para amenizar esta diferença.

---

<sup>108</sup> FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. **Tributação Interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino**. In: Revista de Administração Pública. Vol. 39, n. 01, Janeiro/Fevereiro 2005, p.19.

<sup>109</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013, p. 124.

### III COMÉRCIO ELETRÔNICO E A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO NACIONAL

#### 3.1 Comércio eletrônico

Comércio eletrônico, também conhecido como *e-commerce*, são as trocas comerciais, como o próprio nome leva a crer, realizada por meio eletrônico, via rede mundial de computadores, a Internet. As partes contratantes interagem remotamente entre si contratando sobre a aquisição de algum bem, ou mercadoria.

Guilherme Cezaroti nos elucidava acerca do termo “comércio eletrônico” e sobre a importância da internet em sua definição:

O aspecto fundamental para a caracterização jurídica do comércio eletrônico é o transporte das mensagens entre o fornecedor e consumidor por meio de elétrons, isto é, as mensagens trocadas entre fornecedor e consumidor para a negociação do fornecimento de mercadorias e serviços são carregadas por elétrons.

Considerando que a internet é a rede mais conhecida para troca de mensagens carregadas por meio de elétrons, ela é o meio mais conhecido do comércio eletrônico. Ou seja, a rede mundial de computadores é um meio de realização das transações, quer seja o bem entregue pela própria rede, de forma digitalizada, quer a entrega seja feita por meios não-eletrônicos.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015, p. 29.

O comércio eletrônico nada mais é do que uma versão atualizada e informatizada dos tradicionais negócios ou lojas comerciais. Com o incremento das ciências , e o desenvolvimento cada vez maior da tecnologia da informação, os negócios via *web* adquirem cada vez mais adeptos, visto que é muito mais cômodo para o comprador. Isto, aliado a níveis de segurança, confiabilidade e eficiência crescentes entre os usuários desse meio de trocas colaboram para esse novo momento do comércio mundial. Pelo lado do vendedor, a preferência se dá pela diminuição dos custos fixos de manutenção do estabelecimento, otimização de estoques e ampliação do mercado consumidor, transformando um comércio que outrora era local para um comércio sem fronteiras ou barreiras geográficas.

Nota-se a versatilidade deste tipo de comércio uma vez que pode-se realizar transações tanto de bens materiais (corpóreos) quanto de bens imateriais (incorpóreos), o que leva a doutrina a classificar o comércio eletrônico em indireto e direto:

A doutrina classifica o comércio eletrônico de acordo com a forma pela qual o produto comercializado é entregue ao consumidor final. Se o bem comprado foi incorpóreo, estiver digitalizado e sua entrega ocorrer via rede mundial, a Internet, estamos diante do comércio eletrônico direto. Se o bem for corpóreo, necessita de terceiros para transportá-lo, logo, estamos diante de um comércio eletrônico indireto.<sup>111</sup>

Ainda de acordo com Cezaroti, as designações “direto” e “indireto” são utilizadas como sinônimo de imediato ou mediatos, dizem respeito à existência ou não de intermediários que prestarão ao fornecedor, comerciante, o serviço de entrega do bem contratado pelo consumidor. Quando o bem é entregue por meio eletrônico, não há intermediários entre o consumidor e fornecedor, por outro lado, quando o bem é entregue pelas vias tradicionais, haverá um intermediário para a realização da entrega do bem, o entregador.<sup>112</sup>

Conclui-se que, quando se fala de comércio eletrônico direto, faz-se alusão a comercialização de bens incorpóreos, imateriais, que são transferidos eletronicamente do comerciante, fornecedor, ao consumidor, de maneira direta. Como exemplos desse tipo de comercialização temos a venda de *softwares* (programas de computador), jogos eletrônicos, músicas digitalizadas, bem como filmes, livros em formato digital dentre outros.

---

<sup>111</sup> MAIA, Carlos Francisco de Sousa. **Comércio eletrônico, um novo cenário para o ICMS**. In: Revista dos Tribunais. Ano 100, vol. 907, maio 2011, p. 330.

<sup>112</sup> CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015., p. 32.

Em relação à tributação por meio de ICMS deste tipo de comercialização de mercadorias há controvérsias na doutrina, uma vez que o conceito de mercadoria, como já vimos anteriormente, pressupõe bem móvel corpóreo. Tal discussão, no entanto, foge do tema principal da monografia e não será debatida.

Já no caso do comércio eletrônico indireto, relativo à comercialização de bens corpóreos, materiais, transacionados eletronicamente, mas com entrega do objeto da transação, mercadoria, por meio tradicional, via transportadora, esse consiste no cerne do debate do presente trabalho, acerca do ICMS a ser pago. Neste caso, embora a contratação se dê eletronicamente, há um desdobramento físico da operação efetuada pela Internet no qual o bem sairá do depósito do comerciante, por sua conta ou ordem e se encaminhará, por transporte físico, até o consumidor. Este é o caso de bens como vestuário, eletrodomésticos, softwares em mídia física, brinquedos, livros impressos, equipamentos eletrônicos, dentre outros.

Esta última modalidade de comércio eletrônico, o comércio indireto, é que interessa à monografia, posto que é motivo dos embates entre Estados que visam ao fruto da arrecadação do ICMS nesta modalidade, criando artifícios que se sobrepõem aos mandamentos Constitucionais e às legislações específicas sobre o tema. Situação esta, que passo a tratar.

### **3.2 Evolução da legislação Nacional acerca do Comércio Eletrônico e a consequente “guerra fiscal”**

Deste modo, o próximo tema a ser abordado será a mudança na legislação nacional acerca da tributação interestadual do ICMS sobre operação de circulação de mercadorias. Visando amenizar o conflito entre os entes federados no que toca a tributação do referido imposto, principalmente quando pensa-se no comércio eletrônico, modalidade tão disseminada e de crescimento constante. Será abordado o panorama antes da emenda constitucional 87/15, passando-se pelo criticado protocolo ICMS 21 de 2011, elaborado no âmbito do CONFAZ, para a situação atual, pós emenda constitucional, e as soluções encontradas pelo congresso nacional, que ainda não são as ideais.

Como já abordado, o Brasil, de acordo com o art. 1º da Constituição Federal, é uma República Federativa composta pela união indissolúvel dos Estados, municípios e do Distrito Federal, sendo cada ente dotado de autonomia política e financeira. No entanto, no que tange à competência tributária, cabe ao Congresso Nacional, limitar, formal e materialmente, seja por lei complementar ou por resolução do Senado Federal, a disciplina do ICMS que deve ser respeitada por todos os entes competentes para sua instituição.

Quando os regramentos do ICMS, estabelecidos de forma geral para todos os entes, não são respeitados unilateralmente por algum ente federativo, temos início a uma disputa competitiva entre Estados e Distrito federal, conhecida como “guerra fiscal”, com o objetivo principal de atrair investimentos para seus territórios, de forma ilegal, com o suposto propósito de maior desenvolvimento, geração de empregos e uma maior arrecadação, que na prática, não se verifica, e todos saem perdendo com esta política, tanto os entes federados, quanto as empresas instaladas e principalmente a população em geral, o polo mais fraco.

A Constituição Federal, em seu art. 155, II<sup>113</sup>, outorga a competência aos Estados e Distrito Federal para a Instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que tais operações tenham início do exterior – ICMS, que como já

---

<sup>113</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

abordado, segundo o art. 155, § 2º, incisos I e IV<sup>114</sup>, será não cumulativo, cabendo ao Senado Federal, por resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais.

Ainda nos termos do inciso VI, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal<sup>115</sup>, as alíquotas internas do ICMS, ou seja, aquelas relativas às operações que se dão exclusivamente dentro do território de um mesmo Estado, devem ser maiores do que as alíquotas interestaduais, que são aquelas nas quais há circulação de mercadorias entre dois Estados diferentes. A exceção a essa regra pode se dar quando os Estados e o Distrito Federal, nos

ditames do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88<sup>116</sup>, no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional

---

<sup>114</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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;

<sup>115</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

<sup>116</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

de Política Fazendária), nos moldes da Lei Complementar 21/1975, acordarem de modo diverso, por meio de Convênios firmados entre os entes federados por unanimidade de voto.

A opção do constituinte originário é válida posto que, caso contrário, as trocas comerciais entre os Estados seriam inviabilizadas, pois afetaria diretamente no preço final da mercadoria, sendo mais viável ao consumidor adquirir apenas mercadorias comercializadas localmente. Segundo Carrazza, tal mecanismo também fora pensado no intuito de se prevenir a “guerra fiscal” entre os entes federados:

Isso justamente para não prejudicar o comércio entre os Estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.<sup>117</sup>

Pois são justamente as alíquotas interestaduais, aplicáveis a consumidor final do produto, o ponto essencial do presente estudo, de forma que antes da Emenda Constitucional

87/2015, a Constituição Federal, estabelecia em seu art. 155, § 2<sup>o</sup>, inciso VII, alíneas “a” e “b”, e inciso VIII, uma diferenciação em relação às alíquotas aplicadas nas trocas interestaduais, quanto ao destinatário da mercadoria, consumidores finais, se contribuinte ou não do imposto. Nas operações interestaduais que destinem bens a consumidores finais contribuintes do imposto, se aplicaria a alíquota interestadual, já se o destinatário da mercadoria, consumidor final, fosse não contribuinte do imposto, se aplicaria a alíquota interna. Estabelecia adicionalmente que caberia ao Estado de destino, quando aplicada a alíquota interestadual, parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Já quando o destinatário não fosse contribuinte do tributo, nada caberia ao Estado de destino.

Art.155, §2<sup>o</sup>,

(...)

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

<sup>117</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 94.

(...)

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

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Desta forma como era previsto a repartição de receitas, tendo em vista o crescimento exponencial do comércio eletrônico, modalidade de comércio não presencial, com entrega de mercadoria física no domicílio do consumidor final, os Estados produtores, das regiões sudeste e sul do Brasil, mais desenvolvidas, eram extremamente beneficiados, pois ficavam com o imposto “cheio” em detrimento aos Estados consumidores que nada tinham direito por força Constitucional.

Neste cenário Demes Brito faz o seu relato:

Nos últimos anos, o comércio não presencial, isto é, aquele realizado via telefone ou internet – em vez da compra realizada diretamente na loja – vem crescendo significativamente no Brasil.

Institutos de pesquisa apontam o incremento de aproximadamente 26% no primeiro semestre de 2014, comparado ao mesmo período do ano anterior. Tais estimativas referem-se especialmente às vendas pelos *sites* da internet de quaisquer produtos, sem levar em consideração apenas uma espécie de mercadoria, como, por exemplo, os televisores, um dos mais comercializados via *web*.

Se de um lado o fenômeno revela-se sobremodo vantajoso, porquanto ilustra o aumento da confiabilidade das relações comerciais e a superação dos limites físicos para acesso e disponibilização dos mais variados produtos, há, de outro lado, o impacto econômico e tributário dele decorrentes, ocasionando, em certas hipóteses, verdadeiro desequilíbrio na distribuição dos recursos e das respectivas receitas tributárias geradas.<sup>118</sup>

O autor continua seu raciocínio, se posicionando no sentido de enxergar, com esses fatos, mais um fator preocupante no sentido do conflito entre unidades federadas ditas produtoras e as que somente consomem os produtos:

E justamente por esse motivo é que a venda interestadual pela Internet se tornou um motivo a ensejar a guerra fiscal, pois os Estados de destino das vendas a consumidores finais querem parcela na arrecadação do imposto nestas vendas, que antes do advento do comércio não presencial eram realizadas dentro de seus territórios, na forma presencial.

<sup>118</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários.n. 100, v. 16. São Paulo: 2014. P. 17-18.

Tal fato, aliado à circunstância de que a maior parte das grandes redes varejistas e mesmo as lojas de menor porte estão estabelecidas no Sudeste, assim como suas filiais e centros de distribuição, o imposto incidente sobre a venda de mercadorias para consumidores de todo o território nacional é recolhido para os Estados desta região, destacando-se São Paulo e o Rio de Janeiro.

Significa dizer, vultuosa parcela do imposto que era recolhido em diversas unidades da federação, destacando-se as localizadas nas regiões Norte e Nordeste, por meio das vendas presenciais, passou a ser recolhido para os Estados do Sudeste, acarretando perda de receitas do imposto para aqueles.<sup>119</sup>

Como um exemplo desse conflito entre Estados, principalmente do Sudeste com Estados das regiões Nordeste e Norte, se configura o fato de, em 2010, o Governador do

Estado da Bahia editou decreto nº 12.534, que alterou o Regulamento do ICMS local, e entre

outras modificações, fixou a obrigação de a empresa que remetesse bens comercializados via internet ou por serviço de telemarketing para a Bahia destinados a consumidor final não contribuinte do imposto (inclusive pessoa física), recolhesse, antes da entrada no território deste Estado, ICMS devido por antecipação tributária<sup>120</sup>.

Tal decreto se mostra flagrantemente inconstitucional, posto que contrariava o art. 155,

§ 2º, VII, XII, da CF/88, princípio da reserva legal, art. 128 do CTN, dentre outros

<sup>119</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários.n. 100, v. 16. São Paulo: 2014. P. 19..

<sup>120</sup> "Art. 352-B - Nas aquisições via internet ou por serviço de telemarketing efetuadas neste Estado por pessoa jurídica não inscrita no CAD-ICMS ou por pessoa física, quando a remessa partir de outra unidade da Federação, o remetente deverá recolher, antes da entrada no território deste Estado, ICMS devido por antecipação tributária, aplicando a alíquota prevista nas operações internas e admitindo-se como crédito fiscal sobre o valor da operação uma das seguintes alíquotas:

**I** - 7% (sete por cento) para mercadorias ou bens provenientes das Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo;  
**II** - 12 % (doze por cento) para mercadorias ou bens oriundos das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Espírito Santo;

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

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

dispositivos constitucionais e legais que não são relevantes para o presente estudo. Este seria apenas um exemplo para demonstrar a preocupação, à época, dos Estados prejudicados pela legislação Constitucional vigente junto a uma realidade fática que imperava, o absurdo crescimento do comércio eletrônico em detrimento do comércio presencial, e consequentemente a perda de receita de ICMS para os Estados do Sul e Sudeste.

Tal cenário ficou agravado quando em 2011 foi celebrado no âmbito do CONFAZ o protocolo 21, assinado pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal.

O referido protocolo teve o condão de regulamentar a exigência do ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias para consumidores finais estabelecidos nas unidades federadas signatárias por meios não presenciais.

Tal acordo, no entanto, se mostra inconstitucional, pelos motivos que serão expostos, e dificulta sobremaneira as operações, principalmente das micro e pequenas empresas, referentes às obrigações tributárias e exigências impostas pelos Estados signatários, aumentando o preço final das mercadorias transacionadas com esses Estados.

Como anteriormente mencionado, o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, regula a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A lei complementar 24/1975, foi editada para regular tais situações, tendo os Estados e Distrito Federal uma restrição em suas autonomias legislativas para concessões de tais benefícios.

Nas palavras de Demes Brito:

Ora, em que pese a clareza da norma contida n<sup>o</sup> 155, § 2, XII, g, da Constituição

Federal, integrada pela Lei Complementar n<sup>o</sup> 24/1975, os Estados membro

reiteradamente vêm concedendo os mais diversos benefícios unilateralmente, não raro, extrapolam as finalidades e limites regulamentadores dos convênios e protocolos para respaldar tratamento irregular no que concerne à exigência do imposto.

Em outras palavras, a sanha arrecadatória dos entes federativos ultrapassa os limites do ordenamento jurídico vigente, da razoabilidade e fomentam a guerra fiscal.

Os mecanismos jurídicos adequados para eliminá-la, em especial as Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIns, bem como outras tentativas de superação dos seus

efeitos nefastos, a exemplo do Convênio Confaz n<sup>o</sup> 70/2014, vêm sendo acolhidos

pelo judiciário, justamente para que se possa neutralizar os efeitos advindos de tamanha violação ao sistema normativo.<sup>121</sup>

O CONFAZ é órgão da Administração Fazendária e é composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal, do Governo Federal e outras autoridades. Os Convênios ICMS, Protocolos, resoluções e Ajustes Sinief (Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais) são discutidos e firmados em seu recinto, de acordo com a Lei Complementar 24/1975.

Para este trabalho, relevantes se mostram as figuras dos Convênios e Protocolos, que nos dizeres de Demes Brito:

A concessão de isenções ou benefícios fiscais é o objeto dos Convênios, cuja origem se dá em uma reunião realizada pelo Conselho para qual todos os representantes dos Estados membro e Distrito Federal são convocados. As deliberações devem ocorrer desde que presentes a maioria dos representantes das Unidades Federadas.

Os termos dos Convênios podem ou não ser acolhidos pelos Estados membros, sendo que em caso de adesão, esses devem publicar decreto estadual ratificando-os em até 15 dias da sua publicação, inserindo, por conseguinte, as suas normas em seu próprio ordenamento.

Os Protocolos, a seu turno, têm por objeto a implementação de políticas e procedimentos fiscais atinentes ao ICMS com vistas à otimização da fiscalização e operacionalização da exigência do imposto nas relações realizadas entre contribuintes de dois ou mais Estados signatários<sup>122</sup>

<sup>121</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários.n. 100, v. 16. São Paulo: 2014. P. 21 – 22.

<sup>122</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários.n. 100, v. 16. São Paulo: 2014. P. 22-23.

As palavras do citado autor são explicitadas pelo art. 38 do Convênio ICMS nº

133/1997, no qual foi aprovado o regimento interno do Confaz:

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.

Como se verifica do exposto acima, Convênios e Protocolos tratam de matérias muito diferentes entre si, a matéria objeto de um não se mistura com a do outro. Analisando o Protocolo 21/2011, atesta-se que o mesmo trata de matéria que não poderia ser disciplinada por Protocolo (cláusula primeira), nem mesmo por Convênio poderia, fato que o torna formalmente inválido. Viola a Lei Complementar 24/1975 e o texto Constitucional à época, que dispunha que as alíquotas interestaduais seriam exigidas somente nas vendas entre comerciantes e contribuintes do imposto, portanto, também seria materialmente inválido. Abaixo, as três primeiras cláusulas do referido protocolo 21:

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.<sup>123</sup>

Das cláusulas transcritas acima, em relação às inconstitucionalidades relevantes para o presente estudo, menciona-se a cláusula terceira, que é diametralmente oposta ao art. 155, §

2<sup>o</sup>, incisos VII e VIII, da Constituição Federal. Acabaram por inovar, matéria abordada constitucionalmente, por meio de Protocolo, além do estabelecimento de alíquota interestadual, matéria reservada constitucionalmente ao Senado da República, por meio de resolução<sup>124</sup>.

Diante de gritantes inconstitucionalidades, que vinham prejudicando a segurança jurídica, tornando mais frágeis as relações comerciais, prejudicando sobremaneira o sistema de créditos de ICMS, por parte das empresas, o Supremo Tribunal Federal, no ano de 2014,

julgou em conjunto as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n<sup>o</sup>s 4628 e 4713, ajuizadas pela Confederação Nacional do Comércio de Bens e Serviços e pela Confederação Nacional da Indústria, respectivamente, e o RE 680.089 com repercussão geral, que tinham como objeto justamente o Protocolo Confaz 21/2011.

---

<sup>123</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 680.089 SE. Relator: Min. GILMAR MENDES. Data de Julgamento: **17/09/2014**, **Data de Publicação: 03/12/2014**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>>. Acesso em 20/06/2016.

<sup>124</sup> Art. 155. (...)

§ 2<sup>o</sup> (...)

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;

Segue um trecho do voto do relator das ADIns, Ministro Luiz Fux:

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, inciso VII, alínea b) 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.

Como resultado, o comando constitucional pouco ou nada contribuiria para a eliminação ou redução das desigualdades inter-regionais, mas, em vez disso, as acentuam, ao incisivamente beneficiar os Estados detentores de maior desenvolvimento econômico e social.

Daí por que a novel cobrança, instituída pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, exsurge

como forma de amainar esse panorama desfavorável às entidades subscritoras da norma.

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, a meu juízo, desenganadamente negativa.<sup>125</sup>

Como defensor maior da Carta Magna, o STF entendeu por inconstitucional o Protocolo 21/2011, de forma acertada. Segue mais um trecho do voto do Ministro Luiz Fux, relacionado à alíquota interestadual do ICMS quando o consumidor final, localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, à época:

[...]

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 regramento 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. Isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição como sede própria para aglutinar tal regramento.

Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos ao 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 do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.<sup>126</sup>

<sup>125</sup> BRITO, Deme; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários. n. 100, v. 16: São Paulo, 2014. P. 30

Apesar de considerar inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011, o STF entendeu por bem modular os efeitos da decisão, estabelecendo a eficácia da mesma, desde a concessão da medida cautelar na ADIN 4628, operando em parte, com efeito *ex tunc*, retroativos.

Analisado o panorama pré Emenda Constitucional, com a celeuma criada pelo protocolo 21 do CONFAZ, que segundo Renato Gomes de Oliveira<sup>127</sup>, serviu como precursor político da própria Emenda Constitucional 87/2015, passo agora a explicitar a mudança realizada na Constituição por meio desta, que alterou significativamente o panorama das relações comerciais entre contribuintes do ICMS, comerciantes por exemplo, e consumidores finais, principalmente nas vendas por meio da Internet, objetivo inicial da alteração.

O plenário da Câmara dos deputados aprovou, no dia 3 de fevereiro, a proposta de

Emenda Constitucional nº 197/2012, de iniciativa do Senado Federal, que estabelece novas regras para o ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria a consumidores finais não contribuintes do imposto. De acordo com Renato Gomez de Oliveira, como era de se esperar, a bancada de São Paulo votou contra a proposta, dos 63 deputados, 53 votaram contra, à época. Contudo, apesar da contrariedade dos representantes dos Estados do Sudeste e Sul, a proposta foi aprovada<sup>128</sup>.

A PEC 197 passou pelo crivo do Congresso como um compilado de várias outras propostas de Emendas Constitucionais, que em sua redação final retirou-se a expressão “não presencial”, alterando-se a pretensão inicial de alcançar somente o comércio eletrônico e vendas remotas, para abarcar toda e qualquer operação interestadual destinada à consumidor final não contribuinte do imposto.

---

<sup>126</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários. n. 100, v. 16: São Paulo, 2014. P. 31.

<sup>127</sup> OLIVEIRA, Renato Gomes de. **Do Comércio eletrônico a reforma do ICMS nas operações interestaduais**. Revista de Estudos Tributários. N. 103, v. 18. São Paulo: 2015. P. 224.

<sup>128</sup> OLIVEIRA, Renato Gomes de. **Do Comércio eletrônico a reforma do ICMS nas operações interestaduais**. Revista de Estudos Tributários. N. 103, v. 18. São Paulo: 2015. P. 224.

Como já exposto, a redação original, anterior à Emenda Constitucional, do art. 155, §

2º, VII e VIII da Constituição Federal, determinava que nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes do imposto, adotar-se-ia a alíquota interna do Estado de origem, situação na qual o Estado de destino não tinha direito à parcela do ICMS referente ao diferencial de alíquota.<sup>129</sup> Os contribuintes que realizavam operações com consumidores finais adotavam a alíquota interna do seu Estado de origem, nos casos de Rio de Janeiro e São Paulo, 19% e 18% respectivamente.

Após a alteração Constitucional promovida pela EC 87/15, não mais importa se o consumidor final é contribuinte ou não do imposto ICMS, de qualquer feita, o contribuinte arrecadará para o Estado de origem uma importância calculada com base na alíquota interestadual, e no ente de destino, recolherá um montante com base no diferencial da alíquota interna do Estado de destino e da alíquota interestadual<sup>130</sup>.

---

<sup>129</sup> Art. 155. (...)

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

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...).

<sup>130</sup> Art. 155. (...)

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

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;

Atualmente, a título de exemplo, uma loja virtual, do Rio de Janeiro, que comercialize seu produto ou mercadoria para consumidor final localizado em algum Estado do Nordeste, utiliza a alíquota de 7% e arrecada para seu Estado de origem, Rio de Janeiro, no destino, recolhe com base na diferença da alíquota interna daquele Estado e da alíquota interestadual para o Estado de destino, sendo ela de 10% (17% - 7%). Já no caso oposto, em que um comerciante da região Nordeste realize operação com consumidor final localizado no Rio de Janeiro, recolherá 12% para seu Estado de origem e 7% no Estado de destino, o Rio de Janeiro. Convém lembrar que apenas no caso do Rio de Janeiro é que a alíquota total interna regular é de 19% (em virtude do FECP-Fundo de Erradicação e Combate à Pobreza). Com esta alteração, os Estados de origem, que são em sua maioria das regiões Sudeste e Sul, perdem em arrecadação em relação àquilo que arrecadavam anteriormente à Emenda Constitucional pois a diferença de alíquota vai para o Estado de destino, no entanto, se mostra uma medida mais equânime em relação aos Estados que apenas consomem bens de outros Estados.

Em determinados casos, o contribuinte que recolhia 18% no total em suas operações antes da Emenda Constitucional, passa a recolher 17% ou 19% dependendo do destino final da mercadoria, atenuando ou majorando a tributação destes contribuintes, pela diferença que cada Estado tem em sua alíquota interna.

Outra questão relevante, que houve significativa alteração por meio da EC 87/15, foi a importação de bens e mercadorias. Antes da Emenda, a alíquota interestadual de 4% utilizada para produtos importados ou de conteúdo de importação superior a 40%, era válida somente para contribuintes do imposto, uma vez que utilizava-se a alíquota interna, e não a interestadual, para consumidor final não contribuinte. Com a alteração, pós Emenda, ao realizar operações com consumidores finais não contribuintes, passa-se a adotar alíquota interestadual, ou seja, no caso de importação para consumidores finais, contribuintes ou não, utiliza-se agora 4%, e não mais 17%, 18% ou 19% (alíquota interna). Com isso os Estados de origem perderão ainda mais em arrecadação posto que para operações com consumidor final arrecadavam com base em 17%, 18% ou 19%, dependendo do Estado de origem, antes da emenda, e passam a arrecadar com base em 4% considerando as operações com consumidores finais não contribuintes. A diferença de alíquota é arrecadada para o Estado de Destino.

---

Outros pontos de questionamentos da Emenda Constitucional 87 foram o início da vigência do novo regramento e o começo do período de transição para aplicação das novas alíquotas. A Emenda Constitucional 87/15 incluiu no ADCT o art. 99

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.<sup>131</sup>

Nesse dispositivo constam regras do período de transição das alíquotas a serem aplicadas a partir da emenda, Com isso, as mudanças dos valores e do destino da arrecadação não teriam impactos imediatos nos Estados que sofreram perdas com as novas alterações. No entanto, como já mencionado, a EC 87/15 foi um compilado de projetos de Emendas Constitucionais que à época não foram aprovados, mas quando o foram, não alteraram o texto original que previa o início da transição para o ano de 2015. Como a emenda foi promulgada no próprio ano de 2015, deveria o início da transição ser alterado, mas ficou com a redação

original. A EC 87/15 previa regras de transição para o próprio ano de 2015 mas seu art. 3º

ditava que só entraria em vigor no ano de 2016, uma significativa inconsistência.

Fato é que para a Emenda Constitucional ser efetiva, o legislador complementar deve alterar a lei complementar 87, posto que somente a lei complementar pode discorrer sobre responsabilidade tributária e ainda, no caso de operações com consumidores finais não contribuintes, não são identificáveis as figuras do contribuinte e responsável tributário, figuras

<sup>131</sup> BRASIL. Constituição (1988). ADCT de 5 de Outubro de 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>> . Acesso em: 25 Ago. 2016.

indispensáveis no instituto de substituição tributária, uma vez que o remetente não pode ser responsabilizado pelo imposto (diferencial de alíquota) de um não contribuinte. Devido a esta situação, Renato Gomes de Oliveira opina que neste caso não haveria substituição tributária, com relação ao diferencial de alíquota, e sim o remetente estaria em nome próprio, por ser contribuinte, recolhendo tributo próprio (alíquota cheia) para dois sujeitos ativos diferentes.

Para a EC 87/15 ser efetiva, os Estados tiveram que internalizá-la por meio de legislação local, no âmbito interno de cada um. No entanto, para uma melhor harmonização e como se trata de alteração de alíquotas, o CONFAZ se reuniu no ano de 2015 no mês de Setembro e produziu o Convênio ICMS 93/15. As regras estabelecidas pelo convênio, para entrarem em vigor, devem ser objeto de decreto pelos respectivos governadores, e assim foi feito. No entanto, mais um regramento produzido no âmbito do CONFAZ não merece prosperar, visto que usurpa competência estabelecida de forma diversa na Constituição.

O convênio ICMS 93/15 no intuito de regular, regulamentar a Emenda Constitucional 87/15 estabelece que o estabelecimento remetente deverá considerar a alíquota interna do Estado de Destino para calcular o ICMS total devido na operação. Uma vez apurado o ICMS total a ser recolhido, calcula-se o ICMS devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento remetente com base na alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino da mercadoria, o valor correspondente a diferença do ICMS total e o recolhido ao Estado de origem. O ICMS total calculado deve considerar o FECP – Fundo de Erradicação e Combate à Pobreza.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> BRASIL. Convênio ICMS 93/2015

(...) **Cláusula segunda** Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

O que transgride os mandamentos constitucionais está disposto na cláusula terceira, que restringe a utilização dos créditos do ICMS regularmente apropriados pelo estabelecimento que efetua a venda interestadual, de modo a limitar sua utilização apenas para a compensação com a parcela do ICMS devida ao Estado de origem, devendo o estabelecimento quitar a parcela do ICMS devida ao Estado de Destino sem poder compensá-la, ainda que o estabelecimento tenha créditos a compensar total ou parcialmente do imposto devido<sup>133</sup>. Com esta situação os estabelecimentos situados no meio do ciclo econômico de produtos, os varejistas, bem como importadores, se efetuarem muitas operações com consumidores finais em outros Estados, se verão com créditos acumulados sem poder utilizá-los para abater os débitos com os fiscos de outros Estados.

Com esta restrição imposta pela cláusula terceira, não só os contribuintes que realizam muitas operações interestaduais com consumidores finais perdem, como também os Estados da origem, posto que com as margens reduzidas dos varejistas, por exemplo, estes Estados

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter.

ICMS destino = [BC x ALQ intra.] - ICMS origem.

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter. = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra. = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

<sup>133</sup> BRASIL. Confaz. Convênio ICMS 93/2015

(...) **Cláusula terceira** O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

arrecadarão ainda menos com ICMS, uma vez que, em regra, a parcela que lhes caberia, como é reduzida, será compensada pelos créditos adquiridos com produtos para revenda.

Como é flagrante, a cláusula terceira viola gritantemente o princípio da não cumulatividade previsto no inc. I do §2º, do art. 155 da CF que determina expressamente que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Mesmo que tal comando restritivo da não cumulatividade viesse de lei complementar, posto que a Constituição outorga a este tipo a regulamentação e procedimentalização deste instituto, ainda assim seria inconstitucional, posto que somente a carta magna teria o condão de restringi-lo, como o faz no art. 155, §2º, II, a e b.

Esta cláusula viola ainda o princípio da legalidade tributária, uma vez que um Convênio do CONFAZ não tem competência para legislar sobre não cumulatividade, posto que a própria Constituição outorga a lei complementar esta disciplina. Fere ainda, tal dispositivo, o princípio da igualdade tributária<sup>134</sup>, e o da não diferenciação tributária devido a origem ou destino do bem ou serviço<sup>135</sup>. Uma empresa não pode sofrer uma maior carga tributária simplesmente porque realiza mais operações interestaduais que outras. Viola ainda outros princípios como o de não confisco e capacidade contributiva, mas que fogem do foco do presente estudo.

Diante desse cenário, com a entrada em vigor do convênio ICMS 93/15 em 1 de janeiro de 2016, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou uma ação junto ao

---

<sup>134</sup> Art.150, II da CF/88.

<sup>135</sup> Art.152, da CF/88.

STF, a ADIN 5464, com pedido de medida cautelar, para tentar frear os efeitos nefastos que tal Convênio estava provocando. Em 17 de Fevereiro foi publicada uma cautelar na qual o Ministro Dias Toffoli suspende os efeitos da Cláusula 9 do Convênio monocraticamente *ad referendum* do plenário. Tal cláusula obriga os participantes do Simples Nacional, as micro e pequenas empresas ingressantes, a respeitarem tal convênio, contrariando lei complementar e Constituição Federal, impondo diversas obrigações acessórias e ônus tributário sem ter competência Constitucional para isso. No entanto a cautelar só dispõe sobre a suspensão da cláusula 9, não questiona outras clausulas que possam estar eivadas de inconstitucionalidade.

Inicialmente, registro que o Convênio ICMS nº 93/2015 como um todo é objeto de questionamento na ADI nº 5469/DF, também sob minha relatoria. Os elementos até então colacionados, no entanto, permitem a concessão de liminar, *ad referendum* do plenário, tão somente em relação à cláusula nona do referido convênio, objeto da presente ação direta<sup>136</sup>

Nas palavras do Ministro Dias Toffoli, o Convênio ICMS 93/15 como um todo será analisado na ADI 5469/DF, porém, considerando *fumus boni iuris e o periculum in mora* só considerou decidir monocraticamente via cautelar a cláusula 9.

Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a fumaça do bom direito, apta a autorizar a concessão de liminar. Presente, ademais, o perigo da demora, uma vez que a não concessão da liminar nesta ação direta conduziria à ineficácia de eventual provimento final. Isso porque, como aduz o autor, “há risco de perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”. De sua óptica, a norma enfrentada, em relação às empresas optantes do Simples Nacional, onera os impostos a pagar, traz custos burocráticos e financeiros, encarece os produtos, dificulta o cumprimento de obrigações acessórias, aumenta os “custos de conformidade em um momento econômico de crise” e embaraça a viabilidade de empresas de pequenos negócios que comercializam produtos para outros estados.<sup>137</sup>

Como se faz perceber, a discussão nacional acerca do ICMS e a guerra fiscal entre os estados, agora, principalmente pelo mercado virtual e vendas pela internet, ainda se encontra longe de acabar. A Emenda Constitucional 87/15 que surge como uma esperança, traz consigo

<sup>136</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5464 MC/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CfOAB. Intimado: Conselho Nacional de Política Fazendária –CONFAZ. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 12 de Fevereiro de 2016. Disponível em:< <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2016.

<sup>137</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5464 MC/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CfOAB. Intimado: Conselho Nacional de Política Fazendária –CONFAZ. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 12 de Fevereiro de 2016. Disponível em:< <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2016.

regulação, por meio do CONFAZ, que acirra ainda mais a questão da arrecadação do ICMS. Os estados, de forma desorganizada, ajudam a criar um cenário no qual todos perdem, eles próprios, com perda de arrecadação por burocratizar e transferir mais e mais obrigações acessórias aos estabelecimentos que, em um cenário de crise nacional, definham, fecham suas portas por não suportarem tamanha imposição tributária sem um investimento estrutural necessário por parte do país que dinamize a logística, corte custos, e amenize o custo Brasil de se empreender.

## CONCLUSÃO

É inegável o potencial do comércio eletrônico. Seu crescimento exponencial em relação ao comércio presencial tradicional impulsiona o interesse de todos os envolvidos no ciclo econômico. Os comerciantes já estabelecidos em alguma localidade veem neste tipo de comércio uma chance de expandir sua marca, comercializando com novos clientes, superando barreiras geográficas. Os consumidores, com uma concorrência de mercado acirrada não mais apenas localmente, podem encontrar produtos mais em conta, conhecendo marcas diferentes e

o governo, com o aumento em vendas e crescimento dos setores econômicos arrecadam mais em tributos.

Entretanto, as unidades federativas, estados e Distrito Federal, parecem não cooperar, ao vislumbrarem cada um receitas tributárias maiores, favorecidas pela expansão exponencial do *e-commerce* atropelam suas competências tributárias, não respeitando o direito alheio, não entendendo que com regras bem definidas, e respeitando-as, todos ganham, com a sinergia.

É inegável que a Constituição de 1988 em alguns pontos se encontra ultrapassada. Em relação a tributação, formas de melhorar a arrecadação dos Estados e da União de modo a não onerar ainda mais a população e o empreendedorismo crescente, apesar de todas as dificuldades, são vitais para que não haja um colapso ainda maior nas questões arrecadatórias dos entes públicos.

A mola propulsora de arrecadação de cada estado, inegavelmente é o ICMS. Cada ente estatal arrecadando bem neste tributo, o estado se torna forte e, conseqüentemente, estados fortes tornam um país forte.

Com a justificativa de “justiça Fiscal” alguns estados, que se sentiam prejudicados pela sistemática já ultrapassada que a Constituição trazia de repartição de receitas do ICMS, começaram a usurpar competência de outros, cobrando o tributo de forma ilegal e inconstitucional, sobretudo quando se deram conta do crescimento e arrecadação do comércio eletrônico.

A Constituição antes da EC 87/15, previa que a arrecadação, fruto das operações interestaduais de circulação de mercadorias, que engloba grande parte do comércio eletrônico, fosse direcionada para os Estados de origem das mercadorias, restando pouco aos Estados predominantemente consumidores, já tradicionalmente menos abastados. Esses últimos, majoritariamente das regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste, passavam por cima de regras constitucionais e cobravam ICMS de forma flagrantemente contrária a legalidade, muitas vezes incorrendo em bi-tributação o que onerava sobremaneira os empresários e consumidores, polo mais fraco da relação e contribuintes de fato do imposto.

Esta monografia buscou debater este cenário de “guerra fiscal” relativa ao comércio eletrônico, quando, inicialmente, traz as principais características do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), previsto no art. 155, II da CF/88. Foi comentado que este complexo imposto, abarca “sub-espécies” de tributos, que facilmente poderiam ser previstas como tributações distintas, mas que no entanto, aquela que seria debatida seria o ICMS - sobre operações de circulação de Mercadorias.

O ICMS, entendido como um imposto sobre o consumo, não cumulativo, seletivo, fiscal, indireto, características estudadas desse imposto de competência estadual para que ocorresse o entendimento do mesmo e o motivo pelo qual as disputas dos Estados pela arrecadação das operações realizadas pela Internet com entrega de mercadoria físicas são consideradas ilegais.

Passado o estudo das principais características do ICMS, foi debatido o chamado “núcleo básico” da regra matriz trazida pela Constituição Federal no seu art. 155, II, as definições de “imposto”, “operação”, “circulação” e “mercadoria”, para uma maior delimitação do alcance do tributo, e na sequência, debate-se sobre os aspectos, elementos da hipótese de incidência relativa às operações de circulação de mercadorias, necessário para saber quem paga, o quanto paga, o momento em que paga e onde paga.

Apesar de cada Estado perder individualmente e todos coletivamente com as disputas por arrecadação entre unidade federadas, quem sente os efeitos imediatos são os consumidores finais dos bens e mercadorias posto que são os que arcam com o ônus tributário, por meio dos repasses no custo e no preço final dos produtos. Justamente pelo ônus do ICMS ser repassado ao consumidor final diz-se que é um imposto sobre o consumo. Por essa razão, na segunda parte do trabalho, são analisadas os princípios de origem e destino, norteadores do legislador para a definição da repartição de receitas provenientes do imposto. Quem é merecedor de maior arrecadação, os estados que consomem, posto que só há circulação de mercadoria por causa do consumo, ou os estados que produzem, posto que sofrem com os processos produtivos, motivo pelo qual seria uma forma de serem ressarcidos pelo esforço social e ambiental?

Percebe-se que pelas regras constitucionais o Brasil adota como regra geral o princípio da origem, no qual é determinado que toda a tributação deve-se dar no Estado de origem, a não ser no caso de operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final contribuinte (caso de varejista, produtor, industrial), neste caso se aplica o princípio da origem mitigado. No entanto, após a reforma na Constituição, em 2015, o princípio da origem mitigado também se aplica ao consumidor final não contribuinte, com repartição de receitas entre o destino e origem em um primeiro momento, para depois, gradualmente, se adotar o princípio de destino. No caso das exportações, o Brasil aplica o princípio de destino, comum no comércio internacional.

Finalmente, na terceira parte do trabalho, entra-se no cerne da questão objeto da monografia, a guerra fiscal no comércio eletrônico. Em um primeiro momento, debate-se sobre o panorama pré emenda Constitucional 87/15, no qual de um lado os Estados predominantemente consumidores, individualmente, depois por meio do CONFAZ, e o protocolo 21 tentam aumentar suas arrecadações de forma inconstitucional, sob o argumento de justiça fiscal e de uma Constituição desatualizada, que não contemplava mais a realidade dos fatos, e de outro lado os Estados produtores, que arrecadavam cada vez mais, devido a mudança de característica do comércio predominantemente praticado no Brasil.

A partir daí, surgem diversas ações no judiciário dos diversos Estados, culminando na decisão por parte do STF pela inconstitucionalidade do famigerado protocolo 21, por este ser contrário a princípios Constitucionais como legalidade, o de não confisco, da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, não discriminação de bens e serviços devido a sua procedência ou destino, além de descumprir preceito Constitucional “auto-executável”, uma vez que os Estados ditos predominantemente consumidores cobravam ICMS na entrada em seus territórios de mercadorias oriundas de outros Estados contrariando regra expressa da Constituição, à época.

Segue o debate, sendo explanada a própria mudança constitucional. Depois de tantos desgastes entre os Estados, promoveu o Congresso a EC 87/15, que não mais diferencia consumidor final entre contribuinte ou não contribuinte, igualando o destino da arrecadação na operação interestadual. A mudança, inicialmente, era para englobar apenas as operações efetuadas pela Internet, ou televendas, nas quais a mercadoria física é entregue por transportadora, mas em seu texto final, ficou suprimido este detalhe para abarcar todas as

operações interestaduais. Com tal mudança, quem perde agora são os Estados produtores, pois passa-se do princípio de origem para o princípio de destino nestas situações. No entanto, esta mudança será gradual, ano após ano aumentando a fatia arrecadada pelo Estado de destino em detrimento ao Estado de origem da mercadoria.

Para que o novo regramento Constitucional tenha efetividade, este deve ser regulamentado. E assim o foi, no âmbito do CONFAZ, os representantes dos Estados produziram o Convênio ICMS 93/15, no entanto, mais uma vez, o CONFAZ se vê em meio a mais um regramento produzido de forma a contrariar a Constituição Federal. O Convênio que deveria apenas regulamentar, vai além estabelecendo disposições novas acerca do regime de compensação do imposto, contrariando mandamentos Constitucionais, além de também ir de encontro à lei complementar 123, que rege o regime do Simple nacional.

Portanto, a Emenda Constitucional 87/15, que supostamente fora concebida para dirimir a problemática acerca da guerra fiscal do comércio eletrônico, criou, devido a sua péssima regulamentação por parte do CONFAZ, novos conflitos legais, o que afeta diretamente os consumidores finais, com aumento de preço das mercadorias, empresas que veem suas obrigações acessórias aumentarem, e também os próprios Estados que evidenciam, devido ao aumento de burocracia que proporcionam, maior evasão fiscal e sonegação de impostos.

Chega-se à conclusão de que uma profunda reforma tributária é necessária, não apenas remendos em um ou outro tributo, uma vez que a carga tributária recai integralmente sobre a população, devido a imensa regressividade do sistema tributário nacional. Deveria-se reduzir proporcionalmente a parcela do total arrecadado pelo governo com tributos sobre o consumo e produção, e aumentar a proporção de arrecadação com a renda, principalmente com grandes fortunas, sem que com isso onere-se ainda mais o cidadão. Supostamente assim, a guerra fiscal entre Estados se reduziria, otimizando a produção, gerando renda e reduzindo a discrepância social.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributario Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6<sup>a</sup> ed., 15<sup>a</sup> tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1. ed., São Paulo: ed. RT, 1966.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Macchado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Luciano. **Direito Tributario Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Ferreira. **Diccionario juridico-commercial**. Porto: Typografia de Sebastião José Ferreira, 1856.

BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**, 1. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet**. Revista de Estudos Tributários. n. 100, v. 16. São Paulo: 2014. P. 17-33.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributario**, 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Icms**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed. Revista. São Paulo; Saraiva, 1999.

CEZAROTI, Guilherme, **ICMS no Comércio Eletrônico**, 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, Vol. 1: Direito de Empresa. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. 1977. Tese (livre-docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo: São Paulo.

CRETON, Ricardo Aziz, **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2011.

DERZI, Misabel; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias**. In *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Direitos Reais*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. **Tributação Interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino**. In: *Revista de Administração Pública*. Vol. 39, n. 01, Janeiro/Fevereiro 2005.

GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino – Tributos sobre o Consumo e Processos de Integração Econômica**. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2013.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola, **ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais**, in *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., vol 2, Belém, ed. CEJUC, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros 1999.

MAIA, Carlos Francisco de Sousa. **Comercio eletrônico, um novo cenário para o ICMS**. In: *Revista dos Tribunais*. Ano 100, vol. 907, maio 2011.

OLIVEIRA, Renato Gomes de. **Do Comércio eletrônico a reforma do ICMS nas operações interestaduais**. *Revista de Estudos Tributários*. N. 103, v. 18. São Paulo: 2015. P. 223-233.

REQUIÃO, Rubens . **Curso de Direito Comercial**, 1<sup>o</sup> volume. 28. ed. Revista e atualizada por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A reforma tributária no Brasil**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v.87, jan./mar., 1967.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional: Tributação das Operações Internacionais**. Coimbra: Almedina, 1997.

YAMASHITA, Douglas. ICMS e IVA – Princípios Especiais: Capacidade Contributiva. Não-cumulatividade. Destino e Origem. São Paulo: IOB, 2000.