

ELAINE DE CAMARGO

**ICMS no *E-commerce* –  
Bitributação e Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA  
São Paulo  
2012

ELAINE DE CAMARGO

**ICMS no *E-commerce* –  
Bitributação e Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**

Dissertação apresentada ao Curso de Especialização em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como requisito parcial de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Ms. Charles William McNaughton.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA  
São Paulo  
2012

A Deus, por estar ao meu lado, ajudando-me a enfrentar os desafios com paciência e perseverança.

Aos meus pais, Renato e Lourdes, e ao meu irmão, Thiago, por tudo que representam em minha vida.

Ao meu noivo Daniel, pelo amor, compreensão e companheirismo.

Aos meus amigos, pelas experiências ímpares.

E ao Prof. Ms. Charles William McNaughton, pela orientação e por contribuir com seu vasto conhecimento para a minha formação acadêmica.

## RESUMO

Aborda a evolução do homem em sociedade e a rápida procura pela comodidade de se fazer compras sem sair de casa tudo via internet. Trata da necessidade do Direito, mais especificamente o tributário, acompanhar a evolução social, amparando todas as relações existentes. Nesse sentido, demonstra a vontade de alguns estados brasileiros, mais especificamente os do Norte e Nordeste do país de, através do Protocolo Confaz de ICMS nº 21/11, estabelecido através de um Convênio, implantaram mudanças na cobrança do tributo em comento. No entanto, na ausência de lei específica que regulamente e discipline todas as relações humanas, aplicam-se as já existentes, principalmente os ditames da Constituição Federal. Nesse sentido, ao estabelecerem essa cobrança adicional de ICMS respaldada em Convênio simplesmente, os Estados estão indo de encontro com a Lei Maior criando nova Regra Matriz de incidência tributária, ou seja, um novo tributo. Diante desse contexto, analisa a inconstitucionalidade dessa cobrança, bem como a sua inconstitucionalidade. Apresenta o posicionamento atual da jurisprudência e conclui pela inconstitucionalidade e necessidade de lei que contemple essa exação, seja através de uma emenda constitucional ou de uma necessária reforma tributária.

Palavras-chave: Comércio eletrônico. ICMS. Protocolo Confaz 21/11. Inconstitucionalidade. Nova regra-matriz de incidência tributária.

## **ABSTRACT**

Discusses the evolution of man in society and the rapid demand for convenience of doing shopping without leaving home over the Internet. Addresses the need of law, specifically the tax law, to monitor the evolution of society, supporting all existing relationships. In this sense, demonstrates the willingness of some Brazilian regions, more specifically the North and Northeast, through the Protocol Confaz ICMS n°. 21/11, established through an Agreement, implemented changes the tax changes under discussion. However, in the absence of specific law that regulates and discipline all human relationships, apply existing ones, especially the dictates of the Constitution. In this sense, to establish such additional charges backed by ICMS Agreement, simply, states are meeting against of the Constitution and creating new tax rule of incidence, in other words, a new tax. In this context, examines the constitutionality of this charge, as well as its unconstitutionality. Displays the current position of the case law and concludes that law are unconstitutional and the need for law covering this exaction, either through a constitutional amendment or necessary tax reform.

Keywords: Ecommerce. ICMS. Protocol Confaz 21/11. Unconstitutionality. New rule-array of tax incidence.

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>CAPÍTULO I – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULARIZAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)</b> .....	09
1.1. Da Hipótese de Incidência.....	09
1.1.1. Critério Material.....	12
1.1.2. Critério Espacial.....	13
1.1.3. Critério Temporal.....	14
1.2. Do Conseqüente.....	14
1.2.1. Critério Pessoal.....	15
1.2.2. Critério Quantitativo.....	16
1.3. Definição pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 87/96.....	18
<b>CAPÍTULO II – PROTOCOLO CONFAZ DE ICMS 21/2011 – NATUREZA, CARACTERÍSTICAS E OBJETIVOS</b> .....	21
<b>CAPÍTULO III – INCONSTITUCIONALIDADE NO PROTOCOLO CONFAZ ICMS 21/2011</b> .....	26
3.1. Violação à Regra Matriz de Incidência do ICMS.....	26
3.2. Inconstitucionalidades.....	27
3.3. Bitributação.....	28
3.4. Indevido veículo introdutor da exigência fiscal.....	32
3.5. Da vedação do estabelecimento de diferença tributária.....	34
<b>CAPÍTULO IV - POSIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO</b> .....	35
<b>CONCLUSÃO</b> .....	39
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	41

## **INTRODUÇÃO**

Com a rápida evolução do homem em sociedade, nos dias globalizados em que vivemos, comprar sem sair de casa, sem sair da frente da tela do computador virou uma realidade cômoda, segura e vantajosa para os consumidores.

A compra de bens pela internet, para o consumidor, permite um acesso rápido e eficaz a um maior número de opções, bem como possibilita a rápida identificação do menor preço e das melhores condições entre as ofertas disponíveis.

No entanto, o Direito, principalmente o Tributário, ainda não se ajustou a esta nova realidade e as autoridades fiscais dos Estados, preponderantemente consumidores do Nordeste, Norte e Centro-Oeste do país, após constatarem que a migração para a internet das operações comerciais pode gerar perdas significativas na arrecadação do ICMS, começam a se mobilizar para alcançar meios de participar dessa arrecadação.

Sabemos que em nosso ordenamento jurídico pátrio não há, por ora, nenhuma legislação específica para a tributação de venda e compra de bens através da internet. Desta feita, nos utilizamos da legislação já existente que imputa a cobrança de ICMS nas operações comerciais entre os Estados da Federação, cuja sistemática funciona com a retenção do imposto em comento no estado em que se encontra o estabelecimento remetente da mercadoria, nos casos em que o destinatário é não contribuinte do imposto, favorecendo, desta feita, os grandes pólos econômicos do Sudeste e do Sul do país.

O novo palco de batalha, portanto, são as receitas tributárias advindas das mencionadas operações que, pela sistemática constitucional vigente, permanecem com os Estados de origem das mercadorias. Os centros de distribuição de grande parte das empresas que atuam no comércio virtual estão localizados nas regiões Sul e Sudeste, ao passo que os consumidores dos demais Estados vêm se valendo desse mecanismo de aquisição de mercadorias.

Diante desse quadro, e com o apetite arrecadatário voraz, os Estados do Mato Grosso do Sul e de Tocantins, juntamente com mais 18 (dezoito) estados federativos (exceto São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e os estados sulistas), com a finalidade de “regulamentar” as operações interestaduais que destinam mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente, devendo haver o repasse de alíquota para o estado de destino, reuniram-se em 1º de abril de 2011 com o fim de partilharem o ICMS arrecadado nas vendas realizadas pela internet, telemarketing e showroom, celebrando, desta feita, através do Confaz, o Protocolo ICMS nº 21/11.

Mencionado dispositivo passou a exigir o ICMS de maneira antecipada sobre produtos vendidos aos consumidores finais, pessoas físicas não contribuintes do imposto, quando realizados via internet ou telemarketing, devendo o remetente ou transportador do produto, localizado fora do Estado de destino (estados signatários do Protocolo ICMS nº 21/11 ou não), recolher o imposto novamente quando da entrada no território de destino.

Não obstante, é de clareza que o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, que teria vindo a lume para “regularizar” a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais de destinação de mercadorias ou bens a consumidores finais, por meio do comércio eletrônico, não tem o condão de alterar o texto constitucional, criando nova competência tributária para os Estados.

Desta feita, o escopo do presente trabalho é demonstrar que esta exigência, na forma em que é proposta, é ilegítima e inconstitucional, pois o imposto já foi recolhido ao Estado que se encontram estabelecidas as mercadorias, segundo a sistemática constitucional, demonstrando que o instrumento normativo (Protocolo de ICMS CONFAZ nº 21/11) foi utilizado apenas como uma ferramenta de se tentar fazer justiça com as próprias mãos.

## **CAPÍTULO I – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULARIZAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)**

### **1.1. Da Hipótese de Incidência**

A Constituição Federal de 1988, em seu art.155, II<sup>1</sup>, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal (DF) para instituir o ICMS. Entretanto, é preciso que a norma prescreva em linguagem competente para que a ocorrência de determinado fato no mundo fenomênico seja considerado um fato jurídico tributário. Assim sendo, uma vez que a norma geral descreve de forma abstrata e hipotética a ocorrência de um fato, e admitindo-se que tal fato ocorra e que seja enquadrado na descrição hipotética da norma geral e abstrata, pode-se dizer que o fato é um fato jurídico tributário passível da incidência do imposto estadual.

Nas palavras do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho,

“o objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo passivo ficará na contingência de cumpri-la.”<sup>2</sup>

---

<sup>1</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;

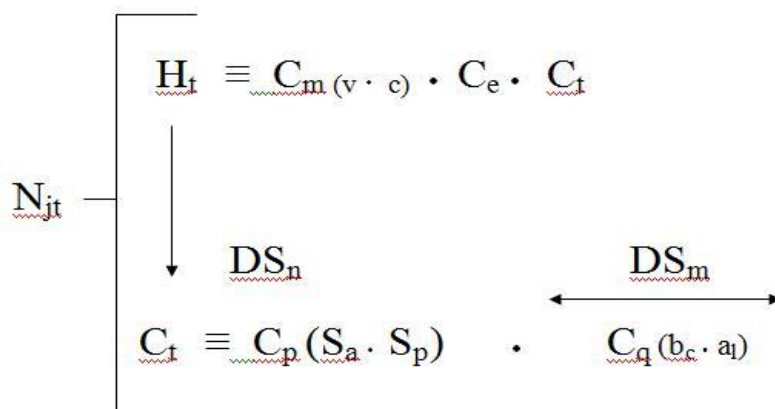
<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.312.

Desta feita, a obrigação só nasce com a ocorrência de um fato concreto, localizado no tempo e no espaço, que vertido em linguagem competente deixa de ser somente um fato que ocorreu no mundo das idéias, mas também passa a ser considerado um fato jurídico tributário.

Nesse passo, Hugo de Brito Machado entende que:

“a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.”<sup>3</sup>

O Professor Paulo de Barros Carvalho analisa a norma jurídica tributária por meio da aplicação da regra matriz de incidência e a apresenta da seguinte forma:



Sendo:

- $N_{jt}$  = norma jurídica tributária (regra matriz de incidência tributária)
- $H_t$  = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição ou descritor equivalente
- $C_m$  = critério material da hipótese – núcleo de descrição fática
- $V$  = verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta
- $\cdot$  = conectivo lógico conjuntor
- $C$  = complemento do verbo
- $C_e$  = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar
- $C_t$  = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo
- $C_t$  = consequência tributária, consequente, proposição consequente
- $C_p$  = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
- $S_a$  = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
- $S_p$  = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 3ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p.59.

$C_q$  = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

$B_c$  = base de cálculo – grandeza mensurada de critérios da materialidade do fato jurídico tributário

$A_l$  = alíquota – fato que se conjuga à base de cálculo para determinação do valor da dívida pecuniária

$D_{sn}$  = dever ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor que significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

$D_{sm}$  = dever ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrário. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.<sup>4</sup>

Assim, temos que, segundo o Professor Paulo, pelo descritor – critérios (i) material, (ii) espacial e (iii) temporal (que apresentam um fato de possível ocorrência), descrevendo, respectivamente, comportamento, tempo e lugar do fato hipoteticamente tributável. São qualidades para determinar os sujeitos da obrigação tributária, conteúdo substancial, local e momento de nascimento e pelo prescritor – critérios (i) pessoal e (ii) quantitativo, cabendo ao primeiro determinar as pessoas que formarão a relação, sendo, normalmente, sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público) e direito passivo (contribuinte ou responsável), e, ao segundo, o montante do objeto da relação, o tributo, líquido ou a ser liquidado (discriminação da alíquota e da base de cálculo).

Portanto, no enunciado hipotético da regra matriz de incidência é possível determinar três critérios identificadores do fato: (a) critério material; (b) critério espacial; e (c) critério temporal. Esses três critérios compõem o antecedente da regra matriz de incidência.

Outros dois são os critérios que compõem a regra matriz de incidência: os critérios pessoal e quantitativo. Juntos, esses dois critérios são denominados de consequente da regra matriz. Isso porque se trata do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.

No consequente da regra matriz de incidência, identifica-se quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor, de um lado e sujeito passivo, devedor, do outro (critério pessoal). Enquanto isso, o critério quantitativo indica o objeto da prestação, que, no caso da regra matriz de incidência tributária, concretiza-se na base de cálculo e na alíquota.

---

<sup>4</sup> Op. cit., p.411 e 412.

### 1.1.1. Critério Material

O critério material, uma que contém todos os dados de ordem objetiva, permite-nos identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária.

Desta feita, é possível identificar o critério material isolando-se o verbo e seu complemento indicativos da atividade, sendo que a conjugação de ambos descreverá o fato que, uma vez ocorrido, terá como consequência o tributo a recolher.

Nas palavras do Professor Paulo, sabiamente, temos que:

“Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicativo verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbo de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”.<sup>5</sup>

Visto isso, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96 (denominada Lei Kandir), que regula o imposto em âmbito nacional, as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação são entendidas como a efetiva transferência de titularidade da mercadoria ou efetiva prestação de serviços de transporte e comunicação.

Deste modo, são estes os três termos que caracterizam o critério material do ICMS: (i) circulação de mercadorias, (ii) serviço de transporte (intermunicipal e interestadual) e (iii) serviço de comunicação.

Ou, segundo melhor doutrina, nas palavras sucintas do Professor Paulo:

---

<sup>5</sup> Op. cit., p.321 e 322.

“Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento. (...) hipótese: a) critério material – realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda a locução “operações relativas à circulação de mercadorias”); (...)”<sup>6</sup>

### 1.1.2. Critério Espacial

O critério espacial é fator determinante para delimitar onde o fato ocorrerá para que as conseqüências tributárias sejam geradas, ou seja, é a área espacial em que se estende a competência do legislador.

Entretanto, não podemos confundir erroneamente, conforme alerta o Professor Paulo, o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei.

Em posse dessa definição, podemos indicar o critério espacial do ICMS, sob a análise de sua regra matriz, como sendo *qualquer lugar do território do Estado que editou a lei*.

Para Paulo de Barros Carvalho, as exações do tipo IPI e ICMS se enquadrariam em sua definição de terceira hipótese, qual seja, trata-se de uma forma de adotar-se um critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.<sup>7</sup>

Em suas sábias palavras:

“(...) exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei”.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Op. cit., p.416.

<sup>7</sup> Op. cit., p.325.

<sup>8</sup> Op. cit., p.324.

### 1.1.3. Critério Temporal

O critério temporal define o momento em que se deve reputar consumado o fato que estabelece a exação do tributo, de modo que sejam fixados os direitos e as obrigações pertinentes aos sujeitos da relação.

Assim sendo, quando um fato tipificado materializa-se em determinado instante e local (ocorrência diretamente amarrada com o critério espacial), surge a respectiva obrigação tributária (ocorrência do fato gerador), momento este em que os sujeitos da relação tomarão conhecimento dos seus direitos e obrigações.

Nos brilhantes ensinamentos do Professor Paulo,

“(...) critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.<sup>9</sup>

Com relação ao tributo objeto de nosso estudo, o ICMS, a legislação determina como critério temporal a saída física da mercadoria do estabelecimento industrial ou comercial. No caso dos serviços de transporte e comunicação, na data em que ocorrer a efetiva prestação do serviço. Ou, em melhores conceitos, é “o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento”.<sup>10</sup>

## 1.2. Do Conseqüente

Nas palavras do Professor Paulo, temos que, com relação ao Conseqüente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o

---

<sup>9</sup> Op. cit., p.327.

<sup>10</sup> Op. cit., p.416.

dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer. O comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.<sup>11</sup>

E mais, para identificarmos o aparecimento da relação jurídica devemos analisar dois critérios; o pessoal, conjunto de elementos que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor e o sujeito passivo ou devedor do outro, e o critério quantitativo, que se consubstancia na base de cálculo e na alíquota.

### 1.2.1. Critério Pessoal

Por meio do critério pessoal é possível identificar a pessoa que se posiciona na condição de credora do vínculo jurídico-tributário estabelecido, em decorrência da realização no mundo fenomênico do fato ou estado de fato hipoteticamente previsto na lei, e, por outro lado, quais os critérios para designação da pessoa que se isenta na condição de devedora. A pessoa credora do vínculo jurídico-tributário é o sujeito ativo. Por outro ângulo, o devedor é o sujeito passivo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbice que impeçam venha a ser pessoa física.<sup>12</sup>

O artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que “*sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*”, o que dá a falsa idéia de que somente as pessoas políticas de direito constitucional interno podem fazer parte, como sujeito ativo, da relação jurídica tributária.

Todavia, não há na Constituição Federal tal vedação, podendo as pessoas competentes para instituir o tributo delegar a capacidade ativa. Assim, podem fazer parte da relação

---

<sup>11</sup> Op. cit., p.348.

<sup>12</sup> Op. cit., p.364.

jurídica tributária, na qualidade de sujeito ativo, tanto as pessoas jurídicas de direito público, como as pessoas jurídicas de direito privado.

De acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode ser a pessoa jurídica de direito público, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física.

No tocante ao ICMS, nosso objeto de estudo, o sujeito ativo é toda pessoa que tem a competência atribuída pela Lei para instituir e cobrar o imposto estadual, isto é, os Estados e o Distrito Federal (DF); o sujeito passivo é toda pessoa que circular mercadoria, prestar serviços de transporte ou serviço de comunicação (critério material do tributo), ou, ainda, a pessoa física que importar mercadorias ou que vier a prestar com habitualidade tais atividades, conforme dispõe o art. 126 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para Roque Antonio Carrazza, para fins de tributação por meio de ICMS, as noções de “comerciante”, “industrial” ou produtor adquirem uma dimensão maior que as dadas pelo Direito Civil ou pelo Direito Comercial (...) qualquer pessoa física envolvida em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis.<sup>13</sup>

Para melhor arremate, nas sucintas palavras do Professor Paulo, na regra-matriz de incidência do ICMS, no critério pessoal, o sujeito ativo é o Estado e o sujeito passivo será aquele que promoveu a realização do evento.<sup>14</sup>

### **1.2.2. Critério Quantitativo**

O critério quantitativo consiste na dimensão quantitativa do tributo incidente sobre uma operação. É a quantificação do tributo devido, ou seja, o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo a sujeito ativo da obrigação tributária.

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª Ed.rev.atu. até a Emenda Constitucional 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009, p.40.

<sup>14</sup> Op. cit., p.416.

Para mensurar os tributos, deve-se analisar os indicadores de sua quantificação, quais seja, base de cálculo e alíquota, pois cabe a eles dimensionar pecuniariamente o fato apreciado, definindo a parcela que deverá ser recolhida como tributo.

Nesse conceito, uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição de *debitum* tributário.<sup>15</sup>

A base de cálculo tem três funções distintas, quais sejam, mensuradora, objetiva e comparativa.

De posse dessa divisão, tem-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da circulação das mercadorias, o valor dos serviços de transporte e o valor da prestação dos serviços de comunicação, sobre os quais incidirão as respectivas alíquotas estaduais.

No tocante à alíquota, este instituto representa o fato aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência, podendo ser expressa em valor monetário, fixo ou variável, ou em fração.

Dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, depreendemos que:

“Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensurada do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, § 2º, e 154, I”.<sup>16</sup>

A alíquota pode assumir duas feições, podendo ser um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo ou uma fração, percentual ou não, da base de cálculo. Nesta última categoria poderá ainda ser proporcional invariável, proporcional progressiva ou proporcional regressiva.

---

<sup>15</sup> Op. cit., p.392.

<sup>16</sup> Op. cit., p. 405.

Para o imposto em estudo (ICMS) tem-se que a base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é uma percentual fixa.

### **1.3. Definição pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 87/96**

De acordo com o que inicialmente apresentamos o ICMS está previsto na Constituição Federal em seu artigo 155, II, compreendendo além circulação de mercadorias, os serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e os serviços de comunicação.

Como assevera o ilustre Roque Antonio Carrazza, tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS<sup>17</sup>.

A Constituição Federal de 1988 definiu a sistemática de apuração do ICMS assim redigindo, *in verbis*:

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

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

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

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; (...)

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;

---

<sup>17</sup> Op. cit., p.38.

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;

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (...)
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

O princípio da não-cumulatividade é o princípio básico do ICMS, pois é dele que se extrai a informação ou a certeza jurídica e econômica de que esse tributo é recuperável pelo contribuinte de direito.

Conforme prescreve a Carta Magna de 1988, bem como o artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96<sup>18</sup>, o ICMS, por ser um tributo não-cumulativo, permite a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Para Alcides Jorge Costa, o princípio da não-cumulatividade assegura o verdadeiro direito ao crédito, na acepção jurídica do termo, instituído pela Constituição com a finalidade de ser compensado com o crédito tributário a favor do Fisco<sup>19</sup>. Defende o autor, que, não sendo viável o “encontro de contas”, cabe a restituição do crédito do imposto em dinheiro. Na impossibilidade de compensação (como ao encerrar-se a atividade de uma empresa), deve haver restituição sob pena de ocorrer a cumulatividade proibida pela Constituição.

A Lei Complementar 87/1996, por sua vez, prescreve quais os requisitos legais para que determinado sujeito possa se subsumir à condição de contribuinte, em seu artigo 4º, *verbis*:

---

<sup>18</sup> Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

<sup>19</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Direito Tributário Atual*. Vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001.

“**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”.

Portanto, para o fim que este trabalho objetiva, o fato jurídico relevante é a condição de consumidor final dos destinatários dessas mercadorias, em relação aos quais não pode ser aplicado o regime jurídico de substituição tributária, pois, para efeitos legais, não detêm a condição de contribuintes.<sup>20</sup>

Consoante preceitua o art. 155 da Carta Constitucional, sendo, portanto, o destinatário não contribuinte do imposto (ICMS), caberá a utilização da alíquota interna, cabendo o recolhimento para o Estado remetente, ao contrário nos casos em que o destinatário (consumidor final) for contribuinte de ICMS, adotar-se-á a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino recolhê-lo.

Também segundo à Constituição Federal, caberá à Lei Complementar dispor, definir e disciplinar acerca desse imposto. Nas brilhantes palavras de Luciano Amaro, temos que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária (...).<sup>21</sup>

Assim, para Ana Clarissa Masuko, em seu artigo escrito para a Revista Dialética, o ICMS, tributo de conformação nacional e de competência estadual e distrital, na nova sistemática em que pretende ser adotado,

“(...) teve sua regra-matriz de incidência delimitada exaustivamente na Constituição Federal, de sorte que à competência do legislador ordinário estadual apenas cabe a sua instituição, com margem apenas para dispor sobre aspectos que extravasam as respectivas regras-matrizes, como a forma e o prazo de recolhimento, as penalidades, deveres instrumentais.”<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades, p. 9.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed.rev., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 168 e 169.

<sup>22</sup> Op. cit., p. 10.

## **CAPÍTULO II – PROTOCOLO CONFAZ DE ICMS 21/2011 – NATUREZA, CARACTERÍSTICAS E OBJETIVOS**

É certo que a legislação pertinente admite a celebração de convênios, instruções e protocolos pelos Estados em relação ao ICMS, todavia todos estes atos normativos devem guardar perfeita sintonia com as limitações federativas impostas pela Constituição Federal.

Em termos gerais, os convênios são adotados para regulamentar a prestação de assistências para a fiscalização de tributos e permuta de informações, conforme dispõe o artigo 199<sup>23</sup> do Código Tributário Nacional (CTN), ou, especificamente os convênios, para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/1988 e da Lei Complementar 24/1975.<sup>24</sup>

Nos brilhantes ensinamentos de Luciano Amaro temos sobre convênios que:

“Há convênios que são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal, etc., vale dizer, as matérias previstas no Código Tributário Nacional, art. 7º, caput. Tais convênios compõem as chamadas “normas complementares”, a que se refere o art. 100 do Código (...) e há convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar nº 24/75, como instrumento das deliberações a que se refere o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação.”<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

<sup>24</sup> BARROS, Maurício. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*, p. 96.

<sup>25</sup> Op. cit, p. 190.

Maurício Barros completa o seu raciocínio no que toca aos Protocolos ICMS, o artigo 38 do Regimento Interno do Confaz (Convênio 138/1997) dispõe especificamente sobre as matérias que podem ser tratadas em seu âmbito, nelas não se incluindo, evidentemente, a alteração da distribuição do ICMS entre os Estados em operações interestaduais.<sup>26</sup>

Entretanto, burlando a sistemática constitucional das instituições de Convênio e Protocolos pelos Estados acerca de ICMS, os estados do nordeste, norte e centro-oeste, movidos pela vontade de se fazer justiça com as próprias mãos, diante do novo cenário da sociedade moderna, com inúmeras operações mercantis ocorrendo à distância, resolveram unir-se para estipular a cobrança de um ICMS complementar para tributar as operações *e-commerce*, uma vez que os estados remetentes das mercadorias acabavam por abocanhar a maior parcela desse imposto, segundo os parâmetros da Constituição que foram aplicados ao comércio virtual por analogia.

Como em nosso ordenamento jurídico ainda não existe uma forma de tributar exclusiva para o comércio eletrônico, esta situação é regulada pelos ditames constitucionais já existentes. Desfavorecidos com esta sistemática, esses estados acabaram por “criar” através de um Protocolo uma nova espécie tributária.

Um dos Estados pioneiros foi a Bahia, que por meio do Decreto Estadual nº 12.534, de 23 de dezembro de 2010, determinou o recolhimento de ICMS por antecipação, relativo à operação de venda a consumidor final, seguida pelos demais entes federativos, que passaram, um a um, a instituir a cobrança, através desse novo mecanismo da “substituição tributária”, em que os substituídos não eram contribuintes do imposto.<sup>27</sup>

Nesse ínterim realizou-se a aguardada reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que culminou com a assinatura do Protocolo ICMS 21/2011<sup>28</sup> que começou a produzir efeitos a partir do dia 1º de maio de 2011.

---

<sup>26</sup> Op. cit., p. 96.

<sup>27</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*, p. 8.

<sup>28</sup> [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm), consultado em 18/02/2012, às 12:31.

Os Estados do Mato Grosso do Sul e de Tocantins, juntamente com mais 18 (dezoito) estados federativos (exceto São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e os estados sulistas), com a finalidade de “regulamentar” as operações interestaduais que destinam mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente, devendo haver o repasse de alíquota para o estado de destino, reuniram-se em 1º de abril de 2011 com o fim de partilharem o ICMS arrecadado nas vendas realizadas pela internet, telemarketing e showroom, celebrando, desta feita, através do Confaz, o Protocolo ICMS nº 21/11.

Na verdade, o Mato Grosso do Sul aderiu posteriormente ao Convênio, sendo o 19º Estado a assentir ao Protocolo ICMS Confaz nº 21/11, através do Protocolo ICMS nº 30/11<sup>29</sup>, publicado no DOU de 25.04.2011, bem como o Estado de Tocantins, através do Protocolo ICMS nº 43/11<sup>30</sup>, publicado no DOU de 15.07.2011.

Veja que o Protocolo de ICMS do CONFAZ nada mais é do que apenas uma reunião dos Estados que pretendem estabelecer um acordo tributário em comum, não podendo contrariar preceitos constitucionais e não obrigar Estados não signatários ao seu cumprimento.

O Protocolo ICMS 21/2011 veiculou a cobrança de ICMS, nos exatos moldes dos anseios dos entes federativos das regiões norte, nordeste e centro-oeste, nos seguintes termos:<sup>31</sup>

**“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.

---

<sup>29</sup> [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt030\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt030_11.htm), consultado em 18/02/2012, às 12:30.

<sup>30</sup> [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt043\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt043_11.htm), consultado em 18/02/2012, às 12:32.

<sup>31</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades, p. 8.

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

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

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

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

**Cláusula quarta.** A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

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

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

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

**Cláusula sétima.** Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.<sup>32</sup>

Pois bem, todos os Estados listados acima que confabularam e assinaram o Protocolo ICMS 21/2011, acabaram por ratificá-lo através de Decretos Estaduais que internalizaram a sua normatização para o ordenamento jurídico interno. Sendo assim, podemos enumerar alguns desses Decretos: Bahia: Decreto nº 12.534, de 23 de dezembro de 2010; Ceará: Decreto nº 30.542, de 23 de maio de 2011; Goiás: Decreto nº 7.303, de 29 de abril de 2011; Mato Grosso: Decreto nº 312, de 11 de maio de 2011; Mato Grosso do Sul: Decreto nº 13.162, de 27 de abril de 2011 e Pará: Decreto nº 79 de 28 de abril de 2011.

Nas palavras de Maurício Barros, em seu artigo escrito para a Revista Dialética de Direito Tributário nº 193, o Protocolo determina que o ICMS devido nas operações com

---

<sup>32</sup> Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

consumidores finais situados em outras unidades da Federação, antes devidos integralmente ao Estado de origem das mercadorias, será dividido entre esses e os Estados de destino (...) a exigência se aplica nas operações procedentes de unidades não signatárias do Protocolo.<sup>33</sup>

A parcela do ICMS devida ao Estado destinatário será obtida pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor dos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, quais sejam, 7% para as mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e 12% para as mercadorias provenientes do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo.

Nessa esteira, haverá situações em que o ICMS cobrado pelo Estado de destino se somará ao ICMS cobrado pelo Estado de origem, com base em sua alíquota interna, em tais situações, ante a legítima recusa de muitos Estados a assinar o Protocolo.

Podemos utilizar um exemplo criado por Maurício Barros em seu artigo, sendo que:

“(…) tomando uma aquisição *on-line* de mercadoria efetuada por consumidor residente na Bahia, de loja cujo depósito localiza-se em São Paulo, a operação sofreria a incidência regular dos 18% devidos a São Paulo, correspondente à aplicação de alíquota interna em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS. Com o advento das novas regras, além dos 18% devidos a São Paulo (que não assinou o Protocolo e não abrirá mão de sua arrecadação), a mesma operação sofrerá a cobrança adicional de ICMS de 10% sobre o valor da mercadoria, ao chegar na barreira do estado da Bahia, considerando a diferença entre a alíquota interna no Estado de destino (17%) e a alíquota “interestadual” de 7%, o que acarretará um recolhimento total de 28%.”<sup>34</sup>

Em síntese, o Protocolo determina que o ICMS devido nas operações com consumidores finais situados em outras unidades da Federação, antes devidos integralmente ao estado de origem das mercadorias, por uma determinação constitucional, será dividido entre esses e os Estados de destino. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria se aplica, inclusive, nas operações procedentes da unidade não signatárias do Protocolo, como visto no texto reproduzido acima.

---

<sup>33</sup> Op. cit., p. 95.

<sup>34</sup> Op. cit., p. 95 e 96.

## **CAPÍTULO III – INCONSTITUCIONALIDADE NO PROTOCOLO CONFAZ ICMS 21/2011**

### **3.1. Violação à Regra Matriz de Incidência do ICMS**

Conforme explorado acima, o Protocolo Confaz ICMS 21/2011 viola cabalmente a regra-matriz de incidência do ICMS, nos pontos em que, ao distorcer todos os parâmetros estabelecidos em nossa Carta Magna, acaba, por fim, criando um novo tributo.

A estrutura constitucional estabelecida para o ICMS, com a divisão de competências aos Estados e a indicação dos instrumentos normativos adequados para veiculá-lo, vemos que a estrutura proposta pelo Protocolo é totalmente inovadora. Com a intenção de cobrar na entrada das mercadorias nos Estados destinatários, o Protocolo afronta diretamente as regras de competência tributária dos Estados, bem como o critério temporal e espacial da regra-matriz do tributo em comento.

Observou-se do Protocolo Confaz ICMS 21/2011 também que o sujeito ativo passou a ser o Estado de destino da mercadoria, quando de sua entrada em seu território, e não mais somente o Estado remetente, conforme dispõe o art. 11 da Lei Complementar 87/1996.

Nas palavras do advogado Maurício Barros, em seu artigo escrito para a Revista Dialética de Direito Tributário, resumidamente temos que:

“(…) nas aquisições de mercadorias via *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, sempre que tais mercadorias ingressem nos limites de seu território, funcionando o remetente como uma espécie de “responsável tributário” pelo recolhimento da anômala exação. Trata-se, portanto, de incidência que não se amolda à norma padrão de incidência do ICMS, que tem em seu núcleo material de incidência a *operação mercantil*, que ocorre na *saída da mercadoria do estabelecimento do*

*contribuinte*, nos termos do artigo 12, inciso I, da LC 87/1996. A *saída* da mercadoria, portanto, é elemento intrínseco à hipótese de incidência do ICMS, que não pode ser alterado pela legislação infraconstitucional, sobretudo por um Protocolo.”<sup>35</sup>

Desta feita, na medida em que a “nova” instituição do ICMS complementar extrapola os limites constitucionais, não podemos deixar de visualizar que sua aplicação é totalmente inconstitucional.

### 3.2. Inconstitucionalidades

Até o momento, com todo o exposto anteriormente, concluímos, por enquanto, que o Protocolo ICMS 21/2011, encontra-se eivado de inconstitucionalidades formais e materiais.

A Constituição Federal exige, dentre outros requisitos, que a lei que crie ou aumente tributo respeite o prazo mínimo de noventa dias entre a data de publicação da lei (*lato sensu*) e a data em que a mesma passa a produzir efeitos. Assim prescreve o artigo 150, inciso III, alínea c da CF:

“**Art. 150** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)  
III - cobrar tributos: (...)  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (...).”

Ou seja, suponha-se que a cobrança do novo adicional de ICMS seja constitucional (criação de um novo tributo), este, de qualquer forma, não poderia ser exigido, uma vez que o Protocolo que o instituiu (Protocolo 21/11) não cumpriu com o prazo regulamentar de noventa dias entre a data de sua publicação e a data da produção de seus efeitos. O Protocolo foi publicado em 1º de abril de 2011 e seus efeitos passaram a ser produzidos a partir do dia 1º de maio de 2011<sup>36</sup>, consoante prevê em sua cláusula sétima.

---

<sup>35</sup>BARROS, Maurício. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*, p. 102 e 103.

<sup>36</sup>Cláusula sétima - Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

Ora, a alínea “c” do art. 150 da Carta Magna exige o decurso de noventa dias antes que o veículo introdutor de normas possa gerar obrigações tributárias. A norma deverá aguardar o interstício de noventa dias, incidindo, então, a partir do nonagésimo primeiro dia.

Observa-se que essas “novas regras-matrizes de incidência” foram criadas, em cada um dos entes federativos, com violação ao Princípio da Anterioridade, na forma das prescrições contidas no artigo 150, III, ‘b’ e ‘c’ da Carta Magna, na medida em que passaram a ter efeitos imediatos, segundo o próprio Protocolo.

Nas lições do Professor Luciano Amaro temos que a Constituição exige que a lei que crie ou aumente tributo (...) observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.<sup>37</sup>

### **3.3. Bitributação**

O ICMS, tributo de conformação nacional e de competência estadual e distrital, foi regrado exhaustivamente na Constituição Federal (art. 155, §2º).

O legislador constituinte teve cautela e rigor com as respectivas desonerações e incentivos, ao delegar à lei complementar “*a forma como, mediante deliberações dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*” (idem, inciso XII, letra “g”).

Assim, para que os Estados possam conceder isenções e promover alterações constitucionalmente abarcadas no recolhimento do ICMS, podem autorizá-las por convênios, celebrados, por sua vez, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Em seguida, compete aos Estados-membros providenciar a recepção destes convênios pela legislação vigente em seu território, nos termos do artigo 4º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975:

---

<sup>37</sup> Op. cit., p. 121.

“**Art. 4º** - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado”.

Claro, portanto, que a ratificação do convênio que celebra a concessão de isenção ou alterações no recolhimento de ICMS confirma a vontade do Estado de se vincular às respectivas disposições e faz com que o convênio passe a ter eficácia dentro de seu território, desde que este não vá de encontro com os dispositivos constitucionais.

Cumprido frisar que, o cumprimento de disposições estabelecidas em Convênios só poderão ser exigidas quando, todos os Estados, tiverem aderido/assinado ao mesmo.

Ademais, ainda que se considerasse que houve a constituição de mera hipótese de inovação do regime de substituição tributária, da mesma forma não poderia prosperar a exigência, pois criou um regime jurídico de substituição tributária em operações interestaduais, prescindido de acordo específico com outros entes federativos, na forma do artigo 9º da Lei Complementar 87/1996<sup>38</sup> e, por conseguinte, o artigo 155, II, parágrafo 2º, XII, b, já retro transcrito.

Conforme exposto anteriormente, 20 (vinte) estados federativos (exceto São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e os estados sulistas), na ânsia de partilharem o ICMS arrecadado nas vendas realizadas pela internet, telemarketing e showroom, celebraram, desta feita, através do Confaz, o Protocolo ICMS nº 21/11.

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal outorga aos Estados a competência tributária de instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

---

<sup>38</sup> Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Verifica-se, portanto, que inúmeras são as hipóteses de incidência desse imposto. Porém, a nossa análise será restrita ao que tange as operações relativas à circulação de mercadorias, prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, *in verbis*:

“**Art. 2º**- O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)”

A incidência do ICMS não deve ser confundida com o momento em que ocorre o fato gerador do imposto, cuja ocorrência dar-se-á, segundo a Lei Complementar 87/96:

“**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; (...)”

No caso das operações interestaduais, o remetente da mercadoria recolherá o imposto baseado no valor da operação, aplicando a alíquota interna quando o negócio jurídico envolver destinatário não contribuinte do ICMS, conforme prevêem a alínea ‘a’ do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 87/1996 e a alínea ‘b’, do inciso VII, §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

“**Art. 11** - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; (...)”

“**Art. 155** - (omissis) (...)”

§ 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; (...)”

Em decorrência, quando firmado o negócio jurídico, por suposição, entre um destinatário não contribuinte de ICMS situado no Estado de Mato Grosso do Sul e um remetente de mercadoria estabelecido em São Paulo, o recolhimento do imposto será recolhido no Estado remetente da mercadoria à alíquota interna, conforme a combinação dos artigos 11, I, alínea a, da Lei Complementar nº 87/96 e 155, §2º, VII, alínea b da Constituição Federal, extraindo-se dessa operação, portanto, a seguinte regra-matriz de incidência tributária:

**Critério material:** venda de mercadorias a não contribuintes do ICMS localizados no Estado do Mato Grosso do Sul;

**Critério espacial:** do estabelecimento da remetente da mercadoria – Estado de São Paulo;

**Critério temporal:** saída da mercadoria do estabelecimento da remetente;

**Critério pessoal: sujeito ativo:** Fazenda do Estado de São Paulo;  
**sujeito passivo:** remetente da mercadoria (SP);

**Critério quantitativo:** base de cálculo: valor da operação; alíquota: interna.

Dos dispositivos constitucionais em apreço é possível constatar que quando estivermos diante de operação que destine bens à consumidor final não contribuinte do imposto é cabível a alíquota interna do Estado onde está estabelecido o remetente, pois nas hipóteses em que o ICMS devido nas operações interestaduais cabe ao Estado onde está localizado o destinatário da mercadoria/bem, assim dispôs expressamente a Constituição Federal.<sup>39</sup>

Para essa cobrança nos termos em que se objetiva, só haveria a possibilidade de se cobrar ICMS nas operações interestaduais nos casos em que envolver comprador contribuinte deste imposto.

Nesse sentido, explica Thiago de Mattos Marques, “somente quando o destinatário final do bem for contribuinte do ICMS, o imposto devido ao “Estado remetente” será

---

<sup>39</sup> MARQUES. Thiago de Mattos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 188, Maio 2011 – ICMS – Exigência do Imposto nas Operações Interestaduais Decorrentes de Vendas pela Internet, p.133.

calculado com base na alíquota interestadual<sup>40</sup>, ao passo que caberá ao “Estado destinatário” exigir “o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”. Trata-se da regra de cobrança do diferencial entre a alíquota (...) válida somente para as operações interestaduais que destinem bens para consumidor final que seja contribuinte do imposto.”<sup>41</sup>

De acordo com a Constituição Federal, conforme minuciosamente descrito acima, tão-somente o fisco do Estado remetente tem competência para exigir o recolhimento do ICMS, haja vista as vendas realizadas às pessoas não contribuintes do imposto.

Na prática, há verdadeira bitributação do imposto estadual, uma vez que os Estados distribuidores (São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e os sulistas) não abrirão mão das alíquotas internas e os Estados consumidores exigirão suas parcelas da arrecadação, inclusive de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011.

### **3.4. Indevido veículo introdutor da exigência fiscal**

Não obstante o anteriormente exposto, com a gana de alcançarem o objetivo em comum de instituírem definitivamente a normatização das relações de consumo não presencial (*e-commerce*), os mencionados Estados pactuaram na formalização do Protocolo ICMS nº 21/11, acreditando que desta forma estariam de maneira legal e constitucional estabelecendo uma nova sistemática de arrecadação tributária de ICMS.

---

<sup>40</sup> Resolução N° 22, de 1989 - Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

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

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

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

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

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

<sup>41</sup> MARQUES. Thiago de Mattos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 188, Maio 2011 – ICMS – Exigência do Imposto nas Operações Interestaduais Decorrentes de Vendas pela Internet, p.134.

Como é cediço, os entes tributantes somente podem criar ou aumentar tributos por meio de lei, nos termos do disposto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”

Considera-se lei<sup>42</sup> o resultado do processo legislativo compreendido na elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

No entanto, os Estados ratificadores do Protocolo 21/2011 passaram a exigir ICMS sobre produtos vendidos a consumidores finais via internet ou telemarketing, simuladamente, por meio de decretos estaduais.

Ambos (Protocolo Confaz e Decretos Estaduais) são vias inadequadas para legislar acerca do recolhimento e das alíquotas do tributo estadual, inovando e extrapolando os limites legais e constitucionais.

O Protocolo 21/2011, proposto pelo CONFAZ, sequer possui competência tributária para fixar alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, permitida apenas por Resolução do Senado Federal, estando, assim, em dissonância com artigo 59 combinado com o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Esclarecendo melhor a questão, Marco Aurélio Greco sinaliza que, *in verbis*:

“o critério básico é o de que dependem de lei todas as disposições que se refiram aos elementos que compõem a ‘exigência’ do tributo. Ou seja, os elementos tradicionalmente considerados como essenciais ao tributo estão sujeitos ao princípio da reserva absoluta de lei.”<sup>43</sup>

Nessa esteira, visualizamos mais uma razão para tão imposição dessa exação ser considerada inconstitucional; sua criação não foi através de lei, veículo introdutor adequado.

---

<sup>42</sup> Art. 59, CF.

<sup>43</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001, p.21 e 22.

### 3.5. Da vedação do estabelecimento de diferença tributária

A Constituição Federal de 1988 proíbe que os Estados, Distrito Federal e Municípios concedam qualquer diferença tributária entre bens ou serviços em razão de sua procedência ou destino. Todavia, tendo consciência de que o Brasil, com grandes desigualdades regionais, necessita muitas vezes de incentivos direcionados, permitiu à União que conceda incentivos fiscais aplicáveis a determinadas operações ou contribuintes, desde que no intuito de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Quando determinado Estado concede benefícios fiscais aplicáveis às operações internas, ao contribuinte que realiza operações interestaduais, por isonomia tributária, deve ser reconhecido o mesmo direito, o que também se verifica na situação inversa, quando o benefício fiscal é direcionado às operações interestaduais não extensivas às operações internas. O art. 152<sup>44</sup> da Constituição Federal não comporta interpretação diversa.

Para Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, “conclui-se, ainda, pela violação ao artigo 152, da Constituição Federal, que determina a vedação à distinção entre bens em razão de sua procedência, uma vez que os bens advindos de outros Estados estarão sujeitos a exação adicional”.<sup>45</sup>

Nas palavras de Maurício Barros, “outra gritante inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 é a violação ao princípio da não discriminação, previsto na CF/1988 (...) o Protocolo feriu o princípio da não discriminação, alojado no artigo 150, inciso II, da CF/1988, na medida em que confere tratamento diferenciado em função da forma de aquisição das mercadorias e origem (...)”.<sup>46</sup>

---

<sup>44</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>45</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*, p. 11.

<sup>46</sup> BARROS, Maurício. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*, p. 104.

## CAPÍTULO IV - POSIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

O assunto encontra-se latente no mundo jurídico e necessita do estabelecimento de um norte urgente e para demonstrarmos o quadro judiciário, no Superior Tribunal de Justiça, nos autos da Suspensão de Segurança nº 2.482/MA, publicado no DJe de 01/08/2011, o Estado do Maranhão requereu a suspensão dos efeitos concedidos em medida liminar nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela empresa Ricardo Eletro Divinópolis Ltda., perante o Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão.<sup>47</sup>

Nos autos daquele *mandamus* o fim que se almejava era o afastamento da incidência do “*Protocolo ICMS nº 21/2011 que estabeleceu uma nova sistemática de cobrança do referido imposto nas compras virtuais, determinando a sua cobrança quando da entrada da mercadoria no Estado, ainda que o destinatário seja o consumidor final, incidindo bitributação*”.

Ao analisar o caso a Relatora Desembargadora Raimunda Santos Bezerra deferiu a medida liminar “para suspender os efeitos do Protocolo ICMS nº 21/2011, determinando que a autoridade coatora se abstenha de exigir o pagamento do ICMS quando da entrada dos produtos vendidos pela autora aos consumidores finais deste Estado”. Da sua análise concluiu que as alíquotas de ICMS para operações interestaduais devem obedecer às disposições insertas no art. 155, § 2º, VII, ‘b’, da Constituição Federal. Logo, o Protocolo ICMS contraria o referido dispositivo constitucional.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=201101395541&pv=010000000000&tp=51>, consultado em 18/02/2012, às 12:13.

<sup>48</sup> Ante o exposto, concedo a liminar vindicada para suspender os efeitos do Protocolo ICMS nº 21/2011, determinando que a autoridade coatora se abstenha de exigir o pagamento do ICMS quando da entrada dos produtos vendidos pela autora aos consumidores finais deste Estado. Notifique-se o impetrado, dando-lhe ciência desta decisão e requisitando-lhe as informações de praxe, no prazo legal. Dê-se ciência ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos para que, querendo, ingresse no feito. Em seguida, não havendo recurso desta decisão, encaminhem-se os autos ao Ministério Público junto a este Tribunal de Justiça, para que apresente seu judicioso parecer. Após, voltem-me os

Assim, quando da análise do pedido de suspensão de efeitos pelo Fisco, o Ilustre Ministro Presidente Ari Pargendler do E. STJ entendeu que “*se indubitosa o crédito fiscal, o pedido deve ser deferido. Não é este o caso, em que o tema, pelo menos, é controverso. Indefero, por isso, o pedido*”.<sup>49</sup>

Anteriormente, este ilustre Ministro já havia analisado questão semelhante nos autos da Suspensão de Segurança nº 2.478/AP e indeferiu igualmente, decisão publicada no DJe de 14/06/2011, a qual já se encontrada transitada em julgado desde 04/11/2011, na qual o Estado do Amapá requereu a suspensão dos efeitos concedidos em medida liminar nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela empresa Ponto Frio Comércio Eletrônico Ltda., perante o Tribunal de Justiça do Estado do Amapá.<sup>50</sup>

Quando da análise do pedido de liminar nos autos do *mandamus* pelo D. Magistrado do TJ/AP, entendeu que, *in verbis*:

“Do exame apriorístico dos autos, verifico que a questão nele agitada comporta solução à luz das disposições do art. 155, inciso II e § 2º da Constituição Federal, bem como da Lei Complementar nº 87/96, (...) analisadas as peculiaridades do caso concreto, vislumbro, ao menos nessa oportunidade de exame liminar da segurança, a plausibilidade da pretensão deduzida na exordial, uma vez que as disposições do questionado Protocolo nº 21/11, exigindo em favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem a diferença da parcela do ICMS devida nas operações interestaduais, não podem ser aplicadas, em tese, às operações em que figurarem como destinatário final consumidor não-contribuinte do imposto, já que nesses casos, consoantes as regras constitucionais e legais supracitadas, o ICMS será recolhido, em sua totalidade e a valor expresso pela alíquota interna do Estado onde localizado o estabelecimento remetente”.<sup>51</sup>

Na mesma esteira vem construindo com magnânima sapiência o Egrégio STF seu entendimento, quando da apreciação das ADIs nº 4565 (contra a lei do Piauí 6.041/10), nº 4596 (contra a lei do Ceará 14.237/08) e nº 4599 (contra os Decretos do Mato Grosso

---

autos conclusos. É a decisão. Publique-se. Cumpra-se. São Luís, 30 de maio de 2011. ([http://jurisconsult.tjma.jus.br/eNo9yzsOwjAMXDDQu\\_QCqWO3ScvYgQuwI9sJUCIKq3wQx2dBvP3VFYjWgYBRhOkBowL4aDWQoGB0dvIOLIOdo4APC4hzGCZSJpwXCQ7Zqtb47Dkc18Ld6JFrT43vZ5e0K5ua9LafhwHTPm178TsaQOfRjIwwRlrefqH8axkuX81YMQE,#movimentacao](http://jurisconsult.tjma.jus.br/eNo9yzsOwjAMXDDQu_QCqWO3ScvYgQuwI9sJUCIKq3wQx2dBvP3VFYjWgYBRhOkBowL4aDWQoGB0dvIOLIOdo4APC4hzGCZSJpwXCQ7Zqtb47Dkc18Ld6JFrT43vZ5e0K5ua9LafhwHTPm178TsaQOfRjIwwRlrefqH8axkuX81YMQE,#movimentacao), consultado em 17/02/2012, às 18:28.

<sup>49</sup>

<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/decisoemonocraticas/frame.asp?url=/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/MON?seq=16197472&formato=PDF>, consultado em 17/02/2012, às 18:31.

<sup>50</sup> <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=201101252994&pv=010000000000&tp=51>, consultado em 18/02/2012, às 10:00.

<sup>51</sup> <http://www.tjap.jus.br/app/open/consultas/?task=pro>, consultado em 18/02/2012, às 10:38.

2.033/09 e 312/11), ajuizadas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, considerando que, resumidamente, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional, sendo, estas últimas, ainda aguardam uma decisão preliminar.

No julgamento da ADI nº 4.565, publicado em 27/06/2011, o Ilustre Min. Rel. Joaquim Barbosa considerou por bem conceder a liminar para suspender a eficácia da Lei nº 6.041/2010, do Piauí, que determinou a incidência do ICMS sobre as entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação, destinados a não contribuintes do ICMS.<sup>52</sup>

Entendeu que a argumentação de violação ao Pacto Federativo é o fundamento mais relevante, destacando que o *e-commerce* tem agravado as distorções dos princípios da neutralidade e do pacto Federativo. Entretanto segundo o ministro, a tributação nos moldes como pretende o Piauí depende de verdadeira reforma tributária, *in verbis*:

Ementa: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual nº 6.041/2010.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup><http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4035992>, consultado em 18/02/2012, às 10:42.

<sup>53</sup> ADI nº 4565 MC/PI – julgamento 07/04/2011, Tribunal Pleno do STF, Min. Joaquim Barbosa, publicado no DJe 27/06/2011.

Conforme exposto anteriormente, vislumbrando a instituição da bitributação, a Confederação Nacional do Comércio apresentou, em 01/07/2011, ao Egrégio STF ADIN nº 4.628 questionando se o Protocolo ICMS nº 21/11 é constitucional, já que na prática acaba criando uma bitributação fatalmente vetada pela Carta Magna. Esta ADIN ainda encontra-se para apreciação do Ilustre Ministro Relator Luiz Fux.<sup>54</sup>

Nessa toada, a mudança mediante uma emenda constitucional (reforma tributária) reduzirá o impacto na arrecadação dos Estados, entretanto é o meio cabível, vejamos o que dizem os Secretários dos Estados das Fazendas de São Paulo e do Rio de Janeiro<sup>55</sup>:

"São Paulo não apóia esse pleito de alterar a distribuição [da cobrança de ICMS sobre produtos vendidos pela internet]. Precisaria uma mudança constitucional". ANDREA CALABI, secretário de Estado da Fazenda de São Paulo.

"A forma como o protocolo [para partilha do ICMS] foi determinado é equivocada. O assunto não pode ser resolvido assim. Não faz sentido do ponto de vista jurídico". RICARDO VILLELA, secretário de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro.

Em notícia veiculada em 16/08/2011, temos que a Subcomissão Permanente de Assuntos Federativos (vinculada à Comissão de Finanças e Tributação) decidiu propor aos secretários da Fazenda de todo o País e à Receita Federal que parte do ICMS gerado por compras feitas pela internet fique no estado do comprador. A sugestão de partilha será formalizada em proposta de emenda à Constituição a ser apresentada pelo presidente da subcomissão, deputado Assis Carvalho (PT-PI).<sup>56</sup>

Em suma, por ora, toda a legislação que visa incorporar ao ordenamento jurídico um novo entendimento acerca do *e-commerce* passível de tributação pelo ICMS, vem sendo, paulatinamente, derrubada. Medidas como o Protocolo Confaz nº 21/11 somente trazem insegurança jurídica, que por si só, é grande desestímulo a qualquer investimento privado, pois prejudica aqueles que não têm qualquer culpa pelas mazelas oriundas da guerra fiscal: os contribuintes.

---

<sup>54</sup><http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102>, consultado em 18/02/2011, às 11:12.

<sup>55</sup> <http://4mail.com.br/Artigo/ViewFenacon/006234000000000>, consultado em 15/02/2012, às 12:10.

<sup>56</sup> Notícia veiculada pelo site [www.correiodobrasil.com.br](http://www.correiodobrasil.com.br), consultado em 15/02/2012, às 12:20.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o estudo desenvolvido podemos concluir que o Protocolo Confaz ICMS 21/2011, bem como os Decretos Estaduais que o ratificaram em cada estado da federação que o assinou, não possuem o condão de estabelecer uma nova exigência tributária de cobrança de ICMS para os bens e mercadorias destinados para não contribuintes do imposto localizados nos demais estados federativos que não nos grandes pólos econômicos compreendidos nas regiões sul e sudeste do país.

Verificamos que a forma com a qual os vinte Estados da Federação enumerados neste trabalho pretendem exigir este imposto complementar encontra-se totalmente em dissonância com os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, devendo, fatalmente, ser considerado inconstitucional e ilegal.

O único instrumento legislativo hábil a alterar o arquétipo constitucional desse tributo é a emenda constitucional, bastando como, por exemplo, em caso semelhante ao em estudo, a Emenda Constitucional nº 33, que alterou a regra-matriz de incidência do ICMS incidente sobre as operações de importação, para erigir o consumidor final à condição de contribuinte de ICMS, situação que não existia no texto Constitucional originário.

Conclui-se pelo vício de enunciação do Protocolo ICMS 21/2011 que criou regra-matriz de incidência tributária extravasando as competências tributárias do plano constitucional e infralegal, no momento em que se tentou criar um novo imposto, com exigência que não cumpre os requisitos *sine qua non* constitucionais, em desprestígio aos mais preciosos e cristalinos princípios como o da legalidade, anterioridade e outros.

Com efeito, para que os estados do nordeste, norte e centro-oeste obtenham a repartição do ICMS recolhido em função de tais operações, é necessário promover alterações na Constituição Federal, na redação da Lei Complementar nº 87/96 e nas demais leis estaduais

instituidoras do ICMS, pois a mera edição de Decreto e/ou de Convênio no âmbito do Confaz não convalida a exigência antecipada do ICMS.

Por fim e diante do quadro do poder judiciário em suas decisões e a linha de raciocínio e julgamentos sucessivos do Egrégio Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, verificamos que o constante avanço das relações sociais, sobretudo pela revolução das comunicações ocorridas nos últimos anos e a disseminação do uso da internet, clama pela presença do legislador que se faz cada vez mais necessária, no sentido de “atualizar” as leis tributárias, de acordo com as novas exigências do convívio social e os padrões constitucionais dos tributos.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed.rev., São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*.

BARROS, Maurício. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 193, Outubro 2011 – *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

BRASIL. *Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011*. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª ed. rev. atu. até a Emenda Constitucional 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

COSTA, Alcides Jorge. *Direito Tributário Atual*. Vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 3ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

MARQUES, Thiago de Mattos. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 188, Maio 2011 – *ICMS – Exigência do Imposto nas Operações Interestaduais Decorrentes de Vendas pela Internet*.

Endereço eletrônico. [http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm), consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. [http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt030\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt030_11.htm), consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. [http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt043\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/protocolos/icms/2011/pt043_11.htm), consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. <http://www.stj.jus.br>, consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. <http://www.stf.jus.br>, consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. <http://www.tjap.jus.br>, consultado em 18/02/2012.

Endereço eletrônico. <http://4mail.com.br/Artigo/ViewFenacon/006234000000000>, consultado em 15/02/2012.

Endereço eletrônico. <http://www.correiodobrasil.com.br>, consultado em 15/02/2012.