

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E  
EXTENSÃO – COGEAE/PUC – SP  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS FRENTE AO COMÉRCIO ELETRÔNICO,  
TANGENCIADO PELO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

PALOMA FERNANDES DE MATOS  
Orientadora Íris Vânia Santos Rosa

SÃO PAULO - SP  
Março de 2012

PALOMA FERNANDES DE MATOS

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS FRENTE AO COMÉRCIO ELETRÔNICO,  
TANGENCIADO PELO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011.

Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Pós- Graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário sob orientação da Professora Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO – SP

Março de 2012

Dedico este trabalho ao meu marido, meu maior incentivador.

## RESUMO

Em 07.04.2011 foi publicado o Protocolo ICMS nº 21/2011 que institui a cobrança do ICMS, pelo estado destinatário de mercadorias, adquiridas por consumidores finais, em operações interestaduais, cujas aquisições tenham se realizado por meio eletrônico, telemarketing ou showroom, ficando evidenciado o descontentamento das Unidades Federadas consumidoras quanto à cobrança do referido imposto, com exclusividade, pelos estados produtores.

O Protocolo em comento, considerando a evolução tecnológica vivenciada pelo mercado varejista e vislumbrando o crescente avanço das operações de *e-commerce*, apesar de celebrado mediante autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, pretende implantar mudanças que demandam profundas alterações no ordenamento jurídico e no modelo constitucional adotado para fins de instituição e cobrança do ICMS, cuja discussão deveria ocorrer apenas no âmbito de Reforma Tributária.

O presente trabalho objetiva identificar o sujeito ativo da obrigação tributária, competente para instituir e arrecadar o tributo devido nas operações de Comércio Eletrônico, mediante a análise dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, conferindo o merecido destaque ao seu critério espacial, bem como demonstrar a flagrante inconstitucionalidade de que padece o Protocolo ICMS nº 21/2011.

## ABSTRACT

In 07.04.2011 was published ICMS Protocol N° 21/2011 that established the collecting of the ICMS, the state recipient of goods purchased by consumers, in interstate operations, whose acquisitions have taken place through electronic media, telemarketing or showroom, becoming evident the discontent of consumers as to the federal units of that tax collection, exclusively, by producing states.

The protocol under discussion, considering the technological evolution experienced by the retail market and overlooking the growing advancement of e-commerce operations, although signed by authorization of the National Treasury Policies – CONFAZ, intends to implement changes that require major changes in the legal and the model adopted for the constitutional purposes of imposition and collection of VAT, the discussion should take place only under the Tax Reform.

The present work aims to identify the active subject of tax liability, jurisdiction to impose and collect the tax due to the operations of Electronic Commerce, by analyzing the rule's criteria – incidence matrix of ICMS tax, giving deserved prominence to its spatial criterion, and demonstrate the unconstitutionality of the act which vitiates the GST Protocol No 21/ 2011.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	07
CAPÍTULO I – O COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	08
CAPÍTULO II – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – LINHAS GERAIS NECESSÁRIAS À SUA COMPREENSÃO .....	10
2.1 – Os seus Critérios .....	12
2.4 – O Critério Espacial .....	17
CAPÍTULO III - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS .....	19
CAPÍTULO IV – O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS .....	23
4.1 – Breve Conceito de Estabelecimento .....	24
4.2 – Aplicação ao Comércio Eletrônico .....	25
CAPÍTULO V – O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011 .....	28
5.1 – Inconstitucionalidade .....	29
5.2 – Demais Disposições Afrontadas .....	31
CAPÍTULO VI – O CONFLITO INSTAURADO E SOLUÇÕES COGITADAS .....	33
CONCLUSÕES .....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	37

## INTRODUÇÃO

A recente introdução, no contexto jurídico-tributário, do Protocolo ICMS nº 21/2011, por inovar o ordenamento jurídico, acabou por gerar grandes indagações por parte dos operadores do Direito, trazendo à baila o conflito verificado quanto à cobrança do ICMS nas operações realizadas com mercadorias, em aquisições não presenciais efetuadas por consumidores finais por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Considerando a crescente expansão do comércio eletrônico, a disputa entre as Unidades da Federação tende a se acirrar a cada dia, já não bastasse a chamada “guerra fiscal” há muitos anos debatida, quanto aos benefícios fiscais concedidos unilateralmente por cada estado, sem que passem pela autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Segundo dados de pesquisas realizadas pela empresa e-bit, demonstrados na 25ª edição do relatório WebShoppers, o comércio eletrônico faturou no Brasil R\$ 18,7 bilhões em 2011, alcançando um crescimento de 26% em relação a 2010, cuja receita no setor atingiu o marco dos R\$ 14,8 bilhões<sup>1</sup>.

Surge, portanto, a necessidade de se buscar no texto constitucional a origem do modelo hoje adotado quanto a determinação da competência tributária para se instituir e cobrar o imposto estadual e a sua interpretação quanto às operações de comércio eletrônico. Para tanto, serão traçadas breves passagens por outros ramos do Direito como o Empresarial e Civil, para viabilizar a compreensão de determinados institutos que serão citados, à luz da Ciência do Direito Tributário.

Cabe ressaltar que as diversas normas do Direito Positivo se encontram necessariamente em constante estabelecimento de vínculos relacionais, hierárquicos ou de coordenação<sup>2</sup>, que demandam o entendimento do sistema jurídico brasileiro como um único corpo, um sistema uno. Assim, a Ciência do Direito não pode ser reduzida a estudos independentes voltados para os diversos ramos de especialidade, dentre os quais se relaciona o Direito Tributário.

O estudo do Direito como Ciência demanda certa segmentação apenas para fins metodológicos, visto a extensa produção de textos de direito positivo, atual realidade do direito brasileiro. Contudo, é necessário reconhecer a unidade do sistema jurídico em que se

---

<sup>1</sup> Dados disponíveis em [http://www.ebitempresa.com.br/clip.asp?cod\\_noticia=3888&pi=1](http://www.ebitempresa.com.br/clip.asp?cod_noticia=3888&pi=1). Acesso em: 19 março 2012.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 22ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2010, 42 – 43.

encontra inserido cada um dos diversos segmentos, estudados de forma independente, para se obter êxito no entendimento do universo do Direito.

Portanto, voltando-se para o ramo do Direito Tributário deve-se considerar que as suas normas são dispostas em forma de hipótese e consequência, posto que os fatos tratados hipoteticamente pelo legislador, ocorrendo, devem desencadear a formação de uma relação jurídico-tributária. A hipótese constitui-se como uma “proposição descritiva da situação objetiva real”, como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>.

O enunciado que guarda as informações relativas à hipótese deverá descrever a materialidade do fato, delimitando a sua ocorrência em determinado momento e espaço. Por ser a hipótese a representação do fato, descrevendo-o, é chamada pelos estudiosos de descritor, antecedente ou suposto normativo. Corriqueiramente, também se apresenta como hipótese de incidência. Todas estas terminologias bem caracterizam a hipótese no sentido de figurar apenas como uma presunção, uma abstração condizente com a realidade social dotada de potencial para desencadear a incidência de tributo. Para que o descritor revele o seu potencial, estará sempre vinculado a uma consequência, chamado consequente ou prescritor, onde será formada a relação jurídica.

Tomando como ponto de partida o relacionamento entre o Direito Tributário e os demais ramos do mesmo universo do Direito, bem como, o apontamento dos indícios deixados pelo legislador originário que permitam a construção da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, a necessidade premente de representação da realidade social motiva a análise de como tal regra deva se relacionar com as peculiaridades do Comércio Eletrônico.

## I - O COMÉRCIO ELETRÔNICO

A realização de transações negociais pelas empresas por meio de novas tecnologias, especificamente, por meio da Internet, chamada e-business ou e-commerce, cresce a cada instante, captando novos adeptos, interessados em adotar tal prática na expectativa de expansão e modernização de seus negócios. A prática de operações por meio eletrônico apresenta-se como uma realidade econômica, vivenciada pelos mais diversos setores da economia, dentre eles o comércio de mercadorias.

Segundo estatística divulgada em evento realizado em São Paulo, no dia 16.08.2011, pela empresa e-bit e pela Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico (camara-e.net), o

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.318.

comércio eletrônico brasileiro apresentou faturamento de R\$ 8,4 bilhões no primeiro semestre de 2011, representando um crescimento de 24%, se comparado ao mesmo período de 2010, quando o setor faturou R\$ 6,8 bilhões.<sup>4</sup> Em pesquisa mais recente, citada anteriormente, esses números avançaram para um faturamento de R\$ 18,7 bilhões no fechamento de 2011<sup>5</sup>.

O aumento nos números apresentados para o comércio eletrônico de mercadorias, vislumbrando a consolidação dessa forma de prática comercial, revela também um grande desafio aos operadores do Direito, tendo em vista que a legislação pátria pode não estar preparada para comportar tamanha evolução e, que vem ocorrendo de forma acelerada superando, inclusive as expectativas do setor.

A mudança na forma de se realizar as operações comerciais, antes alicerçadas em uma realidade física, revelando a rápida expansão das operações realizadas por meios virtuais, força com que as empresas busquem urgente adaptação, observando a tendência do mercado, sendo possível apontar algumas das vantagens apresentadas por este nicho de negócios:

- a possibilidade de se atingir um público maior e diversificado, bem como de diferentes regiões;
- a promoção do crescimento da carteira de clientes em um espaço de tempo infinitas vezes menor que no comércio presencial;
- o oferecimento de um catálogo de mercadorias mais extenso (que não se limita pela indisponibilidade de espaço físico nos estabelecimentos), permitindo que os clientes sejam apresentados, inclusive aos produtos chamados “lançamento” sem que seja necessária a supressão daquelas mercadorias já comercializadas há algum tempo;
- a possibilidade de realização de pesquisas de satisfação, de levantamento de estatísticas, de conhecimento de hábitos de consumo, viabilizadas pela utilização dos próprios meios tecnológicos desenvolvidos e disponibilizados para atender a tal demanda;
- diminuição dos custos para manutenção dos negócios – tanto fixos como variáveis, facilitadores na expansão dos negócios, permitindo um crescimento consistente às empresas;
- a apresentação da comodidade oferecida ao consumidor, quanto à desnecessidade de deslocamento físico para aquisição de bens como um eficiente atrativo, dentre outros.

---

<sup>4</sup> Dados de pesquisa realizada pela Camara-e.net e e-bit, disponível em: <http://www.camara-e.net/2011/08/16/camara-e-net-e-e-bit-divulgam-relatorio-do-comercio-eletronico-webshoppers/> Acesso em 21 agosto 2011.

<sup>5</sup> Dados disponíveis em [http://www.ebitempresa.com.br/clip.asp?cod\\_noticia=3888&pi=1](http://www.ebitempresa.com.br/clip.asp?cod_noticia=3888&pi=1). Acesso em: 19 março 2012.

Considerando a diversidade de vantagens oferecidas aos comerciantes que optarem por ingressar no mercado de vendas não presenciais, o volume de transações realizadas no setor tende a crescer e se desenvolver ainda mais. A utilização de novas tecnologias, no entanto, aponta a necessidade de adaptação da norma tributária à presente realidade.

## II - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LINHAS GERAIS NECESSÁRIAS À SUA COMPREENSÃO.

Iniciando-se tais estudos, cabe partir da motivação de que se vale o legislador para exercer as suas funções, bem como os estudiosos do Direito para desempenharem o importante papel de desenvolver o trabalho interpretativo e de integração das normas com o contexto em que se inserem. É a realidade social que ditará qual deve ser a demanda a ser enfrentada. As mudanças a serem observadas em cada sociedade, posto o homem, portanto, como o protagonista da história, serão determinantes para revelar os caminhos que devem ser trilhados pelo Direito considerando-se a sua função reguladora das condutas intersubjetivas.

Partindo-se dessa constante modificação da realidade, conjugada com a premente necessidade da regulação do comportamento do homem a fim de permitir a sua vivência em sociedade é que surgem as regras (além das jurídicas) sociais, morais, religiosas e muitas outras, que igualmente sofrerão mutações para se manterem sempre eficazes, de acordo o contexto em que devam atuar, capazes de provocar os efeitos que delas se espera.

No entanto, considerando a necessidade de constante atualização a que tais regras devem se submeter, visto que o homem, no centro de todos os conflitos, não é objeto estático, mas dinâmico, encontrar uma constante capaz de permitir a construção de todas as realidades, é o desafio de cada ciência. A Ciência do Direito, segmentada em diversos ramos, como forma de permitir um maior aprofundamento do seu estudo, de maneira mais didática, se apresenta como uma das Ciências em busca de seu aperfeiçoamento para se manter em perfeita harmonia com a realidade social, em cada tempo.

No âmbito do Direito Tributário, ramo para o qual se volta o presente trabalho, o legislador, no cumprimento de seu dever, mediante a sua linguagem prescritiva, elege os eventos que possuam certa expressão econômica e que lhe pareçam relevantes juridicamente, donde se presume existir uma riqueza passível de sofrer a exação tributária. Nesse sentido, deverá proceder à descrição das suas principais características e propriedades (pois seria impossível relatar todas as mínimas informações e elementos contidos em cada evento), a fim

de permitir que sejam os fatos identificados assim que observada a sua ocorrência no mundo fático.

Incorporando à Constituição Federal os conceitos essenciais inerentes aos fatos que pretendem alçar o *status* de fatos jurídico-tributários, o legislador originário permite ao legislador ordinário buscar as informações que julgou mais importantes para que as normas instituidoras dos tributos sejam confeccionadas.

Assim, a observação do formato das normas, onde se encontram presentes a descrição de fatos hipotéticos e das relações jurídicas, revelou a constante anteriormente citada, levando ao desenvolvimento de importantes teorias no contexto jurídico-tributário, bem como esquemas lógico-semânticos, dentre eles a chamada regra-matriz de incidência tributária, desenvolvida e aperfeiçoada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho à luz dos ensinamentos dos professores Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba<sup>6</sup>.

A regra-matriz de incidência tributária é apenas uma norma comportamental, uma norma geral e abstrata, ou seja, não descreve em si mesma nenhum evento específico ou determinado, mas comporta uma situação de provável ocorrência no futuro (ou situação presente com efeitos no futuro), ampla, que requer positividade em norma individual para alcançar as condutas concretamente ocorridas.

É possível, portanto, entender tal regra como sendo um modelo facilitador da construção das normas jurídicas de incidência dos diversos tributos, pelo operador do Direito Tributário, que guarda as informações que permitem ao intérprete identificar os elementos necessários para se conhecer os fatos considerados relevantes pelo legislador, que serão capazes de, caso ocorram, fazer surgir a relação jurídico-tributária. A relação jurídico-tributária, por sua vez, decorre do consequente de norma individual e concreta, ou seja, sai do plano abstrato, onde se encontra a regra-matriz de incidência tributária, para ser verificada nas condutas no mundo real

Segundo os ensinamentos da professora Aurora Tomazini, a regra-matriz de incidência tributária estabelece “um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)<sup>7</sup>”. Se considerarmos que a Constituição Federal, no modelo adotado pelo legislador constituinte, é rígida, deve-se considerar que a regra-matriz de incidência tributária construída

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

<sup>7</sup> CARVALHO DE, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010, p.372.

em âmbito constitucional, deve ser observada obrigatoriamente. Será o texto constitucional o fundamento de validade para as normas construídas pelo legislador ordinário.

## 2.1 – Os seus Critérios

A regra-matriz de incidência tributária, como modelo que comporta o conteúdo mínimo a ser exigido de uma norma jurídica, será composta de critérios que devem permitir a identificação do fato que deva desencadear a formação da relação jurídico-tributária. Posicionam-se os critérios da regra de forma a permitir uma sincronia e decorrência lógica necessária à formação da relação, iniciando-se pelo critério material, delimitado pelos critérios espacial e temporal que compõem a hipótese tributária e, realizando a composição do consequente normativo, os critérios pessoal e quantitativo.

O critério material deverá descrever um comportamento de pessoas, em fazer ou não fazer, dar ou não dar, ser ou não ser, associado a um complemento. O verbo exercerá função pessoal, indicando que deverá ser realizado por alguém, pessoa física ou jurídica. No entanto, não só os verbos portadores de ações podem expressar a materialidade do fato, mas também o estado das pessoas, como ser e estar. Observar que os eventos que não tenham sido ocasionados pela realização do “verbo” por um comportamento humano, representados por eventos naturais, por exemplo, não tem relevância para o Direito Tributário.

O verbo e o seu complemento se localizam no centro da construção do antecedente normativo, representando o núcleo da hipótese. No entanto, não é possível atribuir consequências a uma ação ou estado humano se estes não estiverem delimitados no espaço e no tempo. Assim, aproximam-se do núcleo da hipótese os critérios espacial e temporal, permitindo-se assim, a perfeita identificação do comportamento do qual se pretende extrair a relevância jurídico-tributária. O critério espacial, que vem ao socorro da descrição do comportamento que pretende fazer nascer uma obrigação tributária, juntamente com o critério temporal, completa a hipótese.

Apesar de figurar como um dos delimitadores da hipótese, sem o qual não se poderia afirmar onde se considera o fato ocorrido (nenhuma aplicação prática há em se identificar um comportamento que se busca regular, se não for possível definir onde deva ocorrer para adquirir a relevância jurídica que se busca alcançar), o critério espacial não vem alcançando nos estudos tributários a importância adequada. Poucos trabalhos são dedicados ao aprofundamento de seus conceitos e assuntos a ele conexos. Sem dúvida que muitos dos diversos conflitos enfrentados na seara tributária se devem a este fato.

O critério espacial deve indicar em que local o fato considera-se ocorrido para que os seus efeitos sejam verificados. Este critério, de suma importância deve possibilitar que se possa afirmar o local exato onde deve se formar o vínculo obrigacional que dará origem ao tributo. Tal critério pode dispor quanto a um local específico onde o fato deva acontecer, pode apenas apontar um espaço geográfico onde o evento pode ocorrer ou, ainda, ser mais abrangente e dispor quanto ao espaço coincidir com a eficácia da lei instituidora.

O critério temporal que, por sua vez, também assume o papel de delimitador do núcleo da hipótese, assim como o critério espacial é também objeto de grande confusão no ordenamento jurídico pátrio. Tal critério deverá indicar em qual momento deve ser considerado ocorrido o evento que poderá alcançar o *status* de fato jurídico-tributário.

Como já elucidado anteriormente, o suposto da norma é composto por um núcleo e este é composto por um verbo pessoal e por um complemento, representando um comportamento humano. Para que tal núcleo possa representar um evento cuja ocorrência possa ser relevante juridicamente, deverá ser indicado em que momento deverá ser considerado como ocorrido o evento que lhe der causa.

Não se trata de identificar o momento da formação do vínculo obrigacional, devendo aqui ser aberto um parêntese. Segundo a teoria neste trabalho adotada, qual seja a teoria da linguagem, aperfeiçoada ao longo dos anos pelo professor Paulo de Barros Carvalho, os eventos ocorridos no mundo fático não podem ser automaticamente convertidos em fatos jurídico-tributários simplesmente pela sua ocorrência. Os eventos, para adquirirem o *status* de fato devem ser primeiro relatados, através da utilização de uma linguagem que atenda às formalidades exigidas pelo Direito e por ele aceitas – a chamada linguagem competente.

Assim, o critério temporal vai demarcar um momento específico no tempo, onde a dinâmica guardada pelo núcleo do suposto deve ser considerada ocorrida, completada. A partir de qual momento já se poderia ser formado o vínculo obrigacional que deve gerar para o sujeito ativo um direito subjetivo e para o sujeito passivo uma obrigação.

“Nesse sentido, o critério temporal não aponta para o momento em que se instaura o liame jurídico, mas para o instante em que se considera consumado o acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico, a fim de que se possa identificar a norma a ser aplicada<sup>8</sup>.”

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

Partindo para a abordagem do prescritor ou conseqüente normativo, nele se encontram os critérios pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. No primeiro grupo se encontram os sujeitos que devem compor o vínculo obrigacional, sendo o sujeito ativo aquele que poderá exigir o cumprimento da obrigação e o sujeito passivo, aquele sobre quem deverá recair o ônus de cumpri-la. No segundo grupo, encontra-se a base de cálculo e a alíquota, que como resultado de sua conjugação será possível identificar os valores que envolvem a obrigação..

Os sujeitos localizados no conseqüente normativo serão aqueles que deverão compor a relação jurídico-tributária a ser formada. Quanto a identificação de quem deva ser o sujeito passivo da obrigação, pessoa física ou jurídica, é possível realizar uma ligação com o núcleo da hipótese, na medida em que considerando-se o seu verbo (representando ação ou estado humano),deverá ser alguém que com ele se interligue.

O pólo passivo, constante do conseqüente normativo, a quem caberá o cumprimento da obrigação tributária, deverá ser apontado pela norma, que segundo dispõe o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>, poderá ser o próprio contribuinte, ou seja, aquele sujeito que realiza a ação contida no verbo que figura como núcleo da hipótese ou se encontra no estado por ele descrito. Bem como poderá ser o sujeito passivo o responsável tributário, ou melhor, aquele que apesar de guardar relação com o núcleo da hipótese, não realizou a ação motivadora do evento.

A entrega do objeto da prestação deverá ser feita, portanto, pelo sujeito passivo àquele que possui o direito subjetivo de exigir a prestação – o sujeito ativo. O sujeito ativo tratado assim de forma simplória figura como detentor de um direito. No entanto o sujeito ativo desempenha outros papéis significativos no âmbito tributário e polariza grande parte das discussões neste ramo do Direito.

O sujeito ativo, também segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119<sup>10</sup> será aquela pessoa dotada da permissão jurídica para exigir o cumprimento da obrigação que deverá nascer com a formação da relação jurídica com o sujeito passivo, devendo ser pessoa jurídica de direito público. Ocorre que a restrição contida neste artigo não se coaduna com o

---

<sup>9</sup> “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

<sup>10</sup> “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

sistema implantado pela Constituição da República, que permite a transferência da capacidade ativa a outrem, ente de direito público ou privado, mas que igualmente desempenhem funções e atividades exclusivas que atendam ao interesse público, como são os casos de parafiscalidade.

Considerando a Carta Maior como o fundamento de validade de todas as normas editadas ou que venham a ser editadas e inserida no ordenamento jurídico pátrio e primando pela coerência é forçoso concluir que o citado artigo vem apenas a dispor quanto a uma sujeição ativa originária e a partir dela poderia ocorrer a transferência da capacidade ativa a outros entes.

A sujeição ativa deve se apresentar como o detentor de direitos, visto que o objeto da obrigação faz parte do patrimônio público, na medida em que a receita decorrente do pagamento dos tributos deverá se voltar para a consecução dos mais diversos objetivos da Administração Pública, segundo discriminados no texto constitucional. Logo, é inerente às funções desempenhadas pelo sujeito ativo ser portador não apenas do direito de exigir o cumprimento da obrigação, mas do dever de exigi-lo.

Ainda considerando as funções do sujeito ativo interessa a própria instituição do tributo, afinal, apenas com a identificação do portador desta atribuição, com base na repartição de competências encontrada no texto constitucional é que se poderá conhecer da legislação ser observada pelo sujeito passivo. Aqui residem os conflitos tributários, guerra fiscal, bitributação e outros cenários interessantes da seara tributária.

Como anteriormente indicado, o que se pretende é demonstrar a necessidade de superação dos mais diversos conflitos através de uma análise voltada para a conjugação e integração dos critérios da regra-matriz de incidência de cada tributo para que venha à luz as informações necessárias e suficientes para instituição de cada tributo. No que tange ao sujeito ativo, a sua perfeita identificação deverá se pautar na correlação e entrelaçamento com o suposto normativo.

Para se alcançar o sujeito ativo deverão ser observados os critérios temporal e espacial contidos no antecedente tributário. O evento que deverá originar uma obrigação futura, não se encontra perdido no tempo e no espaço, ao contrário, encontra-se demarcado. Um ponto na linha temporal, um átimo do tempo revelará quando será considerado ocorrido, completo o fato, mesmo que este seja dinâmico ou pressuponha uma série de fatores distintos. Se apenas em dado momento na cronologia dos acontecimentos se pode considerar ocorrido o fato, logo apenas naquele local, momento em que se considerou ocorrido o fato, poderá ser identificado o critério espacial.

Retomando o critério espacial para se fazerem claras as ideias, haverá um local onde se considerou o fato como ocorrido. Segundo a escolha efetuada pelo legislador originário quanto aos fatos donde se presumem fontes de riqueza passíveis de tributação, cada evento escolhido demandará a existência de um espaço físico que deva ser considerado e este deverá ditar qual deva ser o sujeito ativo a assumir o pólo ativo da relação jurídico-tributária a ser formada.

Posto sob tal ótica, não há como trabalhar separadamente com cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Todos eles encontram-se intimamente interligados, devendo a regra ser construída paulatinamente, pois um critério decorrerá do outro ou se socorrerá no outro.

Por fim, para arrematar o conseqüente normativo, o critério quantitativo deverá identificar o *quantum debeatur*, ou seja, revelará afinal qual será o objeto da obrigação tributária. Para tanto deverá ser composto pela base de cálculo e pela alíquota. Tal critério será identificado a partir dos indícios encontrados na norma que remetam a mensurar a quantia devida em razão do tributo. A exatidão na disposição quanto aos valores devidos será necessária para a manutenção da segurança que se espera das relações tributárias, visto que estas devem interferir diretamente no patrimônio do sujeito passivo, bem como no patrimônio público.

Partindo-se da premissa de que o fato descrito na hipótese para ser mensurado demanda a estipulação de uma base de cálculo, que deverá ser conjugada com um alíquota, para se obter o conteúdo da obrigação tributária, é possível afirmar ser este o núcleo do conseqüente normativo. Afinal, se a relação jurídica se forma no conseqüente, então também será através dele que será conhecido e exteriorizado o objeto da obrigação, posto que se trata de obrigação tributária já está implícito no seu próprio significado que se trata de uma obrigação de ordem patrimonial.

A base de cálculo, componente do critério quantitativo ou prestacional, desempenha algumas funções vitais. A primeira delas e já indicada, posto mais conhecida e estudada, a de captar a intensidade, as proporções, o tamanho do comportamento constante da hipótese e lhe atribuir um valor economicamente representável. O dever jurídico, que nasce com a formação da relação jurídica será uma prestação que possa se expressar, ser valorada em espécie.

O modelo proposto pela regra-matriz de incidência tributária é bastante utilizada para aferir a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis instituidoras dos mais diversos tributos. A análise da própria base de cálculo, comparada às disposições inerentes ao critério material, se posiciona como um dos instrumentos para tal aferição. Nesse ponto, se apresenta

a outra função da base de cálculo - a de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material constante do antecedente normativo. O desempenho desta função vem a ratificar a necessidade já esplanada de análise dos critérios da regra apenas de forma conjugada e inseparável.

Por fim, sendo o segundo componente do critério quantitativo, a alíquota deverá, ao ser aplicada sobre a base de cálculo, oferecer o valor que constituirá o objeto da obrigação. As alíquotas devem integrar a estrutura da regra como sendo a expressão numerária da dívida tributária. As alíquotas podem ser utilizadas como o componente variável no critério da regra-matriz de incidência, como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Produtos Industrializados, em que as alíquotas determinadas para cada produto, a fim de atenderem ao princípio constitucional, são escalonadas de acordo a sua essencialidade.

Ao pensar a regra-matriz de incidência tributária de forma prática e simples o estudioso do direito tributário logrará as benesses de um modelo facilitador. Trata-se de teia a ser tecida, exercendo cada um dos fios uma função determinada, todas igualmente importantes, sendo entrelaçados de modo que um deva oferecer ao outro o suporte necessário, mas que, apenas ao ser concluído o trabalho, será possível identificar a retidão do resultado.

## 2.2 – O Critério Espacial

O critério espacial, que para os fins objetivados adquire o nível de maior importância, muitas das vezes não chega a ser claramente delineado pelo legislador pátrio. O que, certamente é uma das causas de conflitos tributários presentes no cotidiano dos tributaristas. O critério espacial, dado que é o critério que permite saber onde deve ocorrer a formação da relação jurídica do tributo, detém a força de indicar a competência tributária, tornando-se a dificuldade de sua identificação ou a sua omissão um grande empecilho.

A competência tributária, tratada de forma simplória como sendo a capacidade para instituir tributo decorre da certeza na identificação do critério espacial de cada tributo. Somente com a precisa indicação do local onde deva ocorrer o fato hipoteticamente previsto é que se poderá afirmar quanto ao ente que deverá ser dotado da competência para instituí-lo e arrecadá-lo.

Ora, considerando-se a rígida repartição de competências efetuada pela Constituição Federal, apenas um ente será capaz de atender ao às suas disposições, quanto a determinado fato que contenha potencial para fazer nascer a obrigação tributária, sendo impossível a sua satisfação se não for indicado qual deve ser este ente.

Se ausente a delimitação do núcleo da hipótese pelo critério espacial não será possível a formação da relação jurídico-tributária que deveria ser observada no consequente da norma. Não é possível a formação de um vínculo obrigacional sem que haja um sujeito ativo para exigir o implemento de obrigação do sujeito passivo. Bem como, não pode haver vínculo obrigacional se o sujeito passivo não souber a quem deve se reportar. Ainda, não há vínculo obrigacional se vários forem os sujeitos ativos a efetuar cada uma sua exigência de um mesmo sujeito passivo, quanto ao mesmo fato.

Assim, sendo o critério espacial exposto de maneira explícita ou devendo ser extraído do conteúdo da norma através dos indícios existente, a sua clara identificação é essencial para que seja determinada a competência tributária. Caberá, portanto, ao estudioso do Direito, dotado apenas das ferramentas que lhe foram apresentadas, efetuar o trabalho de interpretação da norma para que possam ser os tributos instituídos e arrecadados pelo ente de fato competente, como tenha objetivado a Constituição Federal.

É possível identificar no ordenamento jurídico uma variação limitada quanto à composição do critério espacial dos diversos tributos existentes. Certos tributos, dentre os quais podemos citar o Imposto de Importação, cujo critério espacial é extremamente restritivo, em que o legislador optou por dispor que o fato deva ocorrer em um local pré-determinado, qual seja, a repartição aduaneira ou alfandegária. Assim, apenas nestes pontos específicos do território nacional deverá ocorrer o fato que desencadeará o vínculo tributário daquele imposto.

Outra opção pela qual o legislador pode dispor quanto ao critério espacial abrange, por exemplo, os tributos voltados para a propriedade predial e territorial, onde a ocorrência do fato deve se dar em uma certa extensão geográfica de uma região e não apenas em um local pontualmente determinado como no primeiro caso. O IPTU, por exemplo, em que o evento que poderá dar origem à sua cobrança pode ocorrer em qualquer parte dentro da extensão designada como urbana no território do município.

Ainda, poderá o legislador dispor quanto ao critério espacial apenas, de forma mais abrangente, indicando que a ocorrência do fato pode se dar dentro dos limites de vigência territorial da norma instituidora do tributo. Havendo, portanto uma coincidência entre o critério espacial da hipótese e a eficácia da norma que deva instituir o tributo. Como exemplo, é possível citar o ICMS<sup>11</sup>. Apesar de ser possível identificar um maior número de vezes esta forma de delimitação do critério espacial, como indicado, esta não é a única.

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.324

Portanto, é um equívoco afirmar que seja o critério espacial da regra-matriz de um tributo seja o correspondente ao espaço territorial de vigência da norma que o institua. Cada uma das materialidades deverá ser estudada e detalhada a ponto de ser possível encontrar, através das diretrizes e indicadores deixados pelo legislador na norma, qual deve ser o respectivo delimitador da regra-matriz de incidência tributária. Tal equívoco fica até melhor demonstrado, ao ser analisada a última forma de disposição do critério espacial, a seguir.

Por fim, poderá o legislador ser mais abrangente ainda, ultrapassando os limites da própria vigência da norma, de seu território, como é o caso do Imposto sobre a Renda, que adota o critério universal, onde o critério espacial poderá ser verificado em qualquer lugar. Assim, o evento que poderá dar origem à formação do vínculo obrigacional poderá ocorrer em qualquer parte do mundo.

Esta forma de determinação do critério espacial abre uma exceção quanto à relação jurídica que deverá ser formada, pois será determinante não mais o critério espacial, mas o pessoal. A renda poderá ser auferida em qualquer local mas apenas se o sujeito passivo da obrigação for residente, ocorrerá a formação da relação jurídico-tributária. Não cabe, no entanto, abstrair o mérito do critério espacial, que ainda assim será relevante na medida em que, por ser universal neste caso, permite que a relação se forme mesmo que ultrapassadas as fronteiras do território nacional.

### III - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

É importante ressaltar que o tributo em estudo é, certamente, um dos que mais discussões doutrinárias gera, bem como divergências quanto às decisões nos Tribunais. Dentre essas discussões, pode-se destacar inicialmente, o debate acerca de quantas regras-matrizes seria possível se construir para a incidência do ICMS. Para o Professor Paulo de Barros Carvalho são 3 as regras-matrizes para o ICMS<sup>12</sup>:

- "a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal."

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

Outras correntes doutrinárias vão tratar o ICMS como sendo tributo passível de construção de inúmeras regras-matrizes diferentes. Compartilho dessa posição na medida em que, sendo alterado um dos critérios componentes da regra-matriz originalmente formada, já é possível se dizer que esta seja nova regra-matriz. Portanto, à medida que se vai detalhando os fatos jurídicos tributários passíveis de incidência do ICMS, vão sendo construídas diferentes regras-matrizes para o mesmo imposto. Dentre as diversas regras, destacamos a regra-matriz de incidência referente ao ICMS-importação e aquela correspondente à regra-matriz - circulação de mercadoria.

Inicialmente faz-se primordial a construção da regra-matriz de Incidência Tributária<sup>13</sup> do imposto que se pretende discutir, qual seja o ICMS, estabelecendo os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo que originarão a descrição objetiva do fato jurídico tributário, traçados pela Constituição Federal no seu artigo 155 e pela Lei Complementar 87/1996, servindo como base aos Estados detentores da competência tributária.

O critério material, representado pela conduta humana componente do núcleo da hipótese. A incidência do ICMS está ligada diretamente à realização de operações de circulação de mercadorias, caracterizada pela prática de negócio jurídico de natureza mercantil que permita a transmissão de sua titularidade. Não se trata de movimentação física (trânsito) ou econômica (evolução das fases de produção até o consumo) simplesmente. Assume aqui a materialidade da incidência tributária conceitos jurídicos para realização de operação e circulação.

Da mesma forma cabe salientar a representatividade do conceito de mercadoria como bem exposto pelo ilustre professor Aliomar Baleeiro, “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”<sup>14</sup>.

Identificada assim, juridicamente a materialidade do ICMS, qual seja realizar a circulação jurídica de mercadorias<sup>15</sup>, cabe delimitar tal ocorrência no tempo e no espaço

---

<sup>13</sup> Assunto tratado com maior profundidade em “Curso de Direito Tributário”, Paulo de Barros Carvalho, 22ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2010, p.297-419.

<sup>14</sup> “ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador”, Revista Forense vol. 250, p.143, citado por José Eduardo Soares de Melo, ICMS – Teoria e prática, Dialética, São Paulo, 2009, p.15.

<sup>15</sup> Tendo em vista os objetivos do trabalho, deixamos de construir as demais regras-matrizes possíveis para a incidência do ICMS, quanto à prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias. Bem como não serão traçadas as demais regras-matrizes possíveis para esse tributo considerando que não seja oportuno e, sobretudo, visando manter o foco na regra que se coloca no centro da discussão levantada quanto a tributação no comércio eletrônico.

através da inserção dos critérios temporal e espacial, igualmente compondo a regra-matriz do tributo em pauta.

O aspecto temporal, composto pelos elementos fornecidos pela norma para se identificar o momento em que se considera ocorrido o fato-jurídico tributário, para o ICMS foi eleito o momento da saída de mercadoria, objeto do negócio jurídico mercantil firmado, do estabelecimento de contribuinte<sup>16</sup>.

Quanto ao critério espacial, contido ainda no antecedente normativo, abrange a circunstância de lugar, delimitadora do critério material, onde se considera ocorrido o fato imponible, que como definido pelo artigo 11 da LC 87/96, será o local da operação, o local do estabelecimento onde se encontre a mercadoria no momento da ocorrência do fato jurídico tributário<sup>17</sup>, qual seja o estabelecimento onde são realizados tais negócios jurídicos.

Por fim, identifica-se o critério pessoal, composto pelos sujeitos ativo e passivo da relação e o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota.

O sujeito ativo será o Estado ou Distrito Federal onde se considerar ocorrido o fato imponible e a sujeição passiva caberá ao contribuinte ou responsável tributário que realizar o fato ou terceiro a quem a norma expressamente atribua o encargo.

A base de cálculo do imposto, em regra será o valor da operação da qual decorra a saída da mercadoria, fixado quando a realização do negócio jurídico, sobre a qual será aplicada alíquota definida pelo ente competente.

Tratar dos critérios da regra-matriz do ICMS de forma dissociada pode não demonstrar o problema vivenciado com a edição do Protocolo ICMS nº 21/2011. No entanto quando se realiza uma aproximação do objeto em estudo observa-se o entrelaçamento existente entre os critérios, que acaba por resultar no conflito entre as Unidades Federadas pelo recebimento do valor do imposto.

O critério espacial da regra-matriz dos tributos, qual seja, exerce a função delimitadora do critério material. Assim, não basta conhecer a ocorrência do fato jurídico tributário para se afirmar pela incidência do tributo. Esta ocorrência deve ser delimitada no

---

<sup>16</sup> Transcrevemos trecho da LC87/96, quanto ao critério temporal:

“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; ( )”.

<sup>17</sup> Transcrevemos trecho da LC 87/96, quanto ao critério espacial:

“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;(...)”.

tempo e no espaço, pois seria inadmissível trabalhar com ocorrências a qualquer tempo e em qualquer local. A exigência fiscal se daria de que forma se não for possível dizer a partir de qual momento possa ocorrer ou onde pode ser exigido.

Assim, a clareza no tratamento da regra-matriz de incidência tributária será fundamental para evitar os conflitos chamados “guerra fiscal”. A Constituição Federal, como é sabido, não institui tributo, mas vem a traçar as linhas gerais a serem observadas para a instituição de cada um deles e, ainda, atribui competência à Lei Complementar para dispor quanto a conflitos de competência tributária bem como normas gerais de Direito Tributário<sup>18</sup>.

O antecedente da norma individual e concreta, como já explicado antes, composto pelos critérios material, espacial e temporal, conjuga as informações necessárias para identificar o conseqüente da norma resultando na instauração da relação jurídico-tributária. O

O critério material, que deverá representar a materialidade do fato, descrevendo-o, identificando qual a ação humana foi eleita pelo legislador como sendo o fato presuntivo de riqueza que deverá ser tributado, necessariamente deverá ser definido em um espaço e em um tempo. Logo, se é o critério material do ICMS representado pelo comportamento humano de circular mercadoria deverá ser identificado em que momento se consideraria “circulada” a mercadoria.

Esta informação, quanto ao critério temporal da regra, que segundo o artigo 146, da Constituição Federal caberá à Lei Complementar definir. Assim, em obediente atendimento aos comandos constitucionais, a LC 87/96 delimitou em seu artigo 12, inciso I, que deverá ser no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. O critério temporal, portanto se manifesta no sentido de se considerar ocorrido o fato quando a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte – este é o momento.

Simultaneamente, afim de delimitar o critério material deverá ser somado o critério espacial, que ora, já foi identificado pelo próprio critério temporal: se o momento em que se considera ocorrido o fato é o momento da saída da mercadoria do estabelecimento, então,

---

<sup>18</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (...)”.

outro não poderá ser o critério espacial que não o local do próprio estabelecimento do contribuinte.

Se o momento é a saída do estabelecimento, poderia ser o critério espacial o local de entrada da mercadoria no local destinatário? Enfim, este questionamento começa a indicar os pontos conflitantes que devem ser abordados adiante. Seguindo a coerência da linha de raciocínio adotada, o espaço delimitado para que se considere ocorrida a ação humana de circular mercadoria, seria o local em que se materializa o critério temporal, qual seja o local do estabelecimento do contribuinte, no momento da saída da mercadoria.

#### IV - O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, como já explicado, deverá indicar o local onde se considera ocorrido o fato constante do suposto normativo. Para identificar o mencionado critério não será possível apenas analisá-lo individualmente, conclusão esta também já relatada.

Logo, resta aplicar ao caso prático vivenciado hoje pelos estabelecimentos que realizam operações de comercialização de mercadorias utilizando-se de mecanismos como lojas virtuais, *websites*, sites de compras coletivas, leilões eletrônicos, etc, meios estes disponíveis no mercado, de fácil acesso aos comerciantes, cujo crescimento consistente vem chamando a atenção para a tributação aplicada em tais casos.

Muito se coloca que a Constituição Federal não está preparada para as evoluções tecnológicas hoje vivenciadas, posto sua edição ter ocorrido há mais de 20 anos, época esta em que o uso dos computadores ainda não havia se popularizado e proliferado como verificamos no momento atual. São avanços vivenciados pelos mais diversos setores da economia, atingindo não apenas o comércio.

Há, no entanto, que se reconhecer, que a economia mundial está em constante evolução, desde os tempos longínquos do sistema de trocas até a revolução industrial, por exemplo. Assim, a tendência do ser humano, pelo dinamismo exigido para as relações intersubjetivas, é a mudança em cada vez mais curtos intervalos de tempos.

A análise da tributação no comércio eletrônico através do modelo estabelecido pela regra-matriz de incidência tributária talvez seja um “porto seguro”. Ou melhor, buscar dentro das regras dispostas na Constituição Federal por aqueles traços deixados pelo legislador originário para a instituição do ICMS pelas Unidades Federadas pode corresponder à uma

constante capaz de sobreviver às diversas fases da evolução, que se sucedem cada vez mais rapidamente.

Hoje, são as vendas de mercadorias por meios não presenciais, mediante a utilização da internet, mas não se pode prever qual será a inovação a ser implantada amanhã. Portanto, como deve se portar o legislador a cada salto evolutivo vivenciado pelos diversos ramos de negócios é um dos maiores questionamentos. Seria necessária a alteração do texto constitucional a cada nova forma de se “fazer comércio” para nela ser incluída uma nova regra?

Se forem coletados, no texto constitucional, as características mais específicas de cada tributo, os critérios indispensáveis à sua identificação, os pontos relevantes de sua “personalidade” e essência, a estrutura jurídico-tributária não será abalada a cada nova geração de desenvolvimento tecnológico. Mas, se as mudanças forem de tal monta que cheguem a propor uma revisão dos próprios objetivos almejados pelo ordenamento jurídico, se necessária for a completa reformulação dos modelos propostos e concebidos para atender à ordem tributária, que estas sejam discutidas e implantadas através de reforma tributária, a partir do texto constitucional.

#### 4.1 – Breve Conceito de Estabelecimento

O conceito de estabelecimento encontra-se, hoje, incorporado ao Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, que passou a disciplinar a parte do Código Comercial (Lei 556/1850) antes denominada “Do Comércio em Geral”. Pensar esse conceito vislumbrando os meios virtuais de se praticar a mercancia é o grande desafio.

Através dos artigos 1142 e 1143 da Lei 10406/2002, o estabelecimento passou a ser conceituado como o complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário ou por sociedade empresária, demonstra que é nesse local que se realizam os negócios mercantis que devam originar a incidência do imposto. O site, quando de propriedade da empresa, integra a universalidade de bens que compõem o conceito de estabelecimento, constituindo, para alguns autores, a extensão do mesmo estabelecimento contribuinte<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> PUGLIESE, Fábio. ICMS, estabelecimento e sites. In: Revista IOB Comenta, nº 23, 2000, p. 03.

Dessa forma, considerando o tratamento em sede do direito civil empresarial, no âmbito do direito privado, passa a ser considerada a teoria da empresa para reger o conceito de estabelecimento, segundo comenta o Professor Osvaldo Santos de Carvalho<sup>20</sup>:

“a chamada teoria da empresa, elaborada pelos italianos, que não se preocupa com o gênero da atividade econômica, o que importa é o desenvolvimento da economia mediante a organização de capital, trabalho, tecnologia e matéria-prima, resultando na criação e circulação de riquezas”.

Observa-se que o estabelecimento, segundo os novos conceitos adotados, não se limita a um endereço físico, palpável, mas abrange uma complexa reunião de instalações, bens, instrumentos, que devem, pela organização e disposição conferida pelo empresário, permitir que este desenvolva a atividade econômica para a qual procedeu a tal reunião. Juridicamente, pode ser considerado o estabelecimento como uma universalidade de fato.

#### 4.2 – Aplicação ao Comércio Eletrônico

Partindo-se do conceito de estabelecimento como sendo uma universalidade, onde a própria proposta de desenvolvimento da atividade econômica dada pelo empresário ou pela sociedade empresária determina a reunião de bens, permitindo, assim a consecução de seus objetivos, então é nesse contexto que deverá ser o tratamento das operações realizadas em âmbito virtual.

As operações mercantis onde o consumidor adquire mercadorias, sem a necessidade de se deslocarem fisicamente até o estabelecimento fornecedor, apenas utilizando-se da internet, faz surgir dúvida quanto ao conceito de estabelecimento nas operações de e-commerce. Os sites onde se encontram expostas as mercadorias componentes do estoque da empresa, bem como onde são disponibilizadas as opções de formas de pagamento e transporte das mercadorias adquiridas e, ainda, publicidade da empresa, informações a seu respeito, dentre outros, poderia ser considerado como estabelecimento?

Segundo o posicionamento aqui adotado, os sites se constituem apenas como um dos instrumentos que compõem a universalidade de bens conceituada como estabelecimento e não o próprio conceito. Trata-se de um meio tecnológico disponibilizado através da internet figurando como verdadeiro facilitador, que permite a aquisição de mercadorias “à distância”, sem o deslocamento físico do adquirente. O chamado “estabelecimento virtual” é um dos bens

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. Guerra Fiscal.com. In VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Derivação e Positivção no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

componentes do patrimônio da empresa, da universalidade que compõe o estabelecimento, a fim de viabilizar a promoção de operações comerciais que fazem parte da atividade econômica desenvolvida pela sociedade ou pelo empresário.

Os sites, apesar de não serem bens tangíveis, não passam de bens. Para os doutrinadores que intencionam a inclusão do “estabelecimento virtual” na legislação empresarial, como sendo juridicamente autônomo em relação ao estabelecimento que possui existência física, algumas barreiras se erguem devido aos próprios avanços tecnológicos e à diversidade de contratos possíveis no ramo.

“A partir da segunda metade dos anos 90, quando a internet realmente começou a ser utilizada em larga escala, surgiram alguns paralelos entre o mundo físico e o virtual. Assim, tentou-se criar um novo conceito de estabelecimento; o estabelecimento virtual. Entretanto, tal distinção é ilusória, fictícia, não existe juridicamente o estabelecimento virtual, ele não tem personalidade jurídica própria e distinta do estabelecimento físico, ou seja, o estabelecimento virtual não pode ser sujeito de direitos ou obrigações”<sup>21</sup>

Pensando nessa problemática, árduo será o caminho para os defensores da autonomia do “estabelecimento virtual”, considerando que ao longo da evolução dos meios de comunicação através da internet novas possibilidades de acesso e uso desse instrumento vão sendo desenvolvidos e, permitem ao usuário a conexão através de meios virtuais, buscando as informações de que necessita em computadores que podem estar em qualquer parte do planeta, sem necessariamente lhe permitir conhecer em qual local exatamente.

As buscas e pesquisas efetuadas na internet podem permitir o acesso a informações armazenadas em um dado servidor, mas, podem inclusive, permitir o acesso a um arquivo que pode apenas replicar as informações armazenadas em outro servidor. Não há, nas operações realizadas por meios virtuais, a preocupação com a identificação de uma localização exata de onde a informação buscada está fisicamente, mas, apenas a identificação de um endereço lógico<sup>22</sup>.

Além disso, conforme seja a requisição do usuário, a informação pode ser gerada no mesmo momento em que venha a ser acessada, de forma interativa, sem que esteja necessariamente armazenada em um servidor fisicamente, posto que a informação pode até ser gerada simultaneamente com a sua requisição. Pode-se pensar, portanto, que “isso torna a

---

<sup>21</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. Guerra Fiscal.com. In VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

<sup>22</sup> EMERENCIANO, Adelmo da Silva. Tributação no Comércio Eletrônico. *Coleção de Estudos Tributários*. Paulo de Barros Carvalho coordenador, Síntese e Thomson IOB, São Paulo, 2003, p.40.

internet virtualmente ajurisdicional: localização física e localização geográfica são irrelevantes neste ambiente de redes<sup>23</sup>”.

Somado a isso, mesmo sendo a realização da operação de aquisição por meios virtuais, a mercadoria adquirida deverá passar por um processo logístico que implica em uma necessária saída de um estabelecimento que possui existência física e, respectivo trânsito até o endereço indicado pelo adquirente para a entrega.

Para o Direito Tributário importa o estabelecimento como o local onde se realizam as atividades do contribuinte, que permitam fazer circular juridicamente as mercadorias<sup>24</sup>, pois a partir de sua fixação como critério espacial, é possível determinar qual seja o sujeito a integrar o pólo ativo da relação jurídico-tributária, privilegiando assim os Estados produtores<sup>25</sup>, ou seja, onde estiver localizado o estabelecimento do contribuinte que realizar o fato, no caso, o contribuinte remetente.

Portanto, alinhando-se os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS aos conceitos civis de estabelecimento, o resultado demonstra que se o tempo de ocorrência do fato é o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e, este por sua vez é uma universalidade de fato onde estão reunidas todas as ferramentas e instrumentos de que dispõe o contribuinte para o desenvolvimento dos seus negócios, deverá ser o critério espacial o local onde se encontrar fisicamente o seu estabelecimento.

Para tanto, o local onde o contribuinte desenvolve regularmente as suas atividades comerciais deve ser o considerado como estabelecimento para fins de tributação do ICMS, nas operações de venda de mercadorias realizadas por meios não presenciais, sendo os endereços virtuais disponibilizados por meio da internet apenas como parte do seu patrimônio. Assim, será atendido o disposto no §3º do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/1996<sup>26</sup>, que

---

<sup>23</sup> idem

<sup>24</sup> Cabe ressaltar a importância que a figura do estabelecimento assumiu na fixação dos acordos internacionais que visam a evitar a dupla (ou múltipla) imposição, por meio da fixação dos elementos de conexão para a atribuição de competência, dentre eles o “estabelecimento permanente”, definido nos modelos OCDE e ONU.

<sup>25</sup> Hugo de Brito Machado, “Curso de Direito Tributário”, 31ª Ed., Malheiros Editores, 2010, p. 382.

<sup>26</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. (...)”

dispõe quanto ao conceito de estabelecimento para fins da aplicação da referida lei, sem, no entanto alterar qualquer definição dos institutos de direito privado<sup>27</sup>.

#### V - O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

Em 07.04.2011 foi publicado o Protocolo ICMS nº 21/2011, firmado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, com posterior adesão do Mato Grosso do Sul e Tocantins, que dispõe quanto à exigência do ICMS pelo Estado destinatário, nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Dentre as considerações que justificam as razões de sua publicação, acompanhando-a, encontra-se o aumento na realização do comércio por meio eletrônico, que teria ocasionado o deslocamento das operações comerciais realizadas com consumidores finais, não contribuintes do ICMS, em comparação com a forma como se realizavam à época da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Acertadamente o referido ato observou a influência sofrida pelas relações de consumo, dada a grande evolução tecnológica mundialmente vivenciada nos últimos anos. No entanto, apesar de apresentar justificativas plausíveis, por muitos aceitáveis, não deve lograr êxito o referido ato, considerando que não observa o modelo contido na regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

Além do que, como já levantado anteriormente, se as inovações sociais, influenciadas pelo desenvolvimento da tecnologia requerem uma reestruturação das normas de direito tributário de tal forma que venham a redefinir a própria regra-matriz de incidência tributária, deverão ser observadas as formalidades necessárias à inovação normativa que se pretende inserir no ordenamento jurídico.

Assim, cabe expor determinados pontos relevantes, necessários a uma análise crítica de texto legal recentemente introduzido no contexto jurídico-tributário, que, por inovar o ordenamento, acabou por gerar grandes indagações por parte dos operadores do Direito.

---

<sup>27</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

## 5.1 – Inconstitucionalidade

O Protocolo ICMS 21/2011 veio a introduzir no ordenamento pátrio, nova regra-matriz de incidência tributária, pois a imposição nele constante não se enquadra no sistema delineado pela Constituição Federal de 1988, mesmo que se adote outras denominações além da utilizada “substituição tributária”, como “antecipação de recolhimento” ou “diferencial de alíquotas” – nenhum destes institutos comporta a regra inaugurada pelo ato em comento. Cabe retomar alguns dos termos constitucionais para esclarecer tal afirmação.

A Carta Magna, com vistas a dar cumprimento à consecução das finalidades da Federação, outorgou competência tributária aos entes políticos que a compõe, de modo a permitir que cada um, possua “aptidão para criar tributos”<sup>28</sup>, observando-se os limites para o exercício dessa competência, bem como as linhas gerais que delineiam a materialidade de cada tributo, encontrando-se o ICMS inserido nesse contexto no seu artigo 155, II.

Dentre essas regras impostas, cabe trazer a baile o artigo 155, no seu § 2º, inciso XII, alínea “d” da CF/1988, determinando que a fixação do local das operações relativas a circulação de mercadorias para efeito de cobrança do imposto e a definição do estabelecimento responsável, caberá a Lei Complementar. Assume, portanto, a Lei Complementar 87/1996, o caráter nacional, de observância obrigatória pelos entes que detém a competência para instituir o ICMS.

Com essa redação a Norma Maior permite atacar as disposições do Protocolo ICMS 21/2011 em dois dos critérios da regra-matriz que fixou: o critério espacial e o sujeito ativo componente do critério pessoal, ambos intrinsecamente relacionados.

O critério espacial, nas operações de comércio eletrônico, não foi modificado, apesar de pressupor a presença eletrônica do “comerciante” por meio de um site na Internet - *website*, este não é o seu estabelecimento. Apesar da relevância econômica que possa vir a assumir, não passa de elemento com existência apenas virtual, constituindo parte do seu patrimônio.

Para se fazer chegar ao adquirente uma mercadoria, adquirida por meio não presencial no estabelecimento, é necessário que ocorra a sua circulação física também e não apenas a jurídica, pois apesar da sua materialidade ser configurada pelo negócio jurídico mercantil, supõe-se que a saída da mercadoria se dará de fato em determinado momento, o que demanda a sua ocorrência em espaço fisicamente delimitado.

---

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2010, p. 121.

Retomando o já discutido conceito de estabelecimento, não seria um Protocolo publicado no âmbito do Confaz ato competente a modificá-lo, considerando a impossibilidade de tal feito pelas normas de direito tributário, cabendo ao direito empresarial. Assim, é possível apontar mais uma falha no Protocolo ICMS nº 21/2011 quando parte do pressuposto de que o fato de ser a operação realizada por intermédio do uso dos meios eletrônicos, seria o estabelecimento virtual e assim, atraído pelo local onde se encontra o adquirente da mercadoria.

É inviável redefinir o conceito de estabelecimento por outros meios que não lei ordinária de natureza civil, na tentativa de se realocar o local do estabelecimento e, por consequência o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ICMS para ser o do local onde se encontrar o consumidor adquirente, operador do sistema de compras via web. O Princípio da estrita legalidade se mostra por tudo violado.

Discorrendo ainda por estes trilhos, a conclusão lógica de que o sujeito ativo da obrigação tributária será determinado, considerando a já efetiva materialização do fato pela realização do negócio jurídico mercantil, através da conjugação da delimitação do critério temporal com o espacial, qual seja o momento da saída da mercadoria daquele estabelecimento que realizou o fato, viria pelas regras do Protocolo resultar em sendo o local do destinatário o competente para efetuar a cobrança do imposto. Afinal, se este ato considerou a atração do local do estabelecimento para aquele onde se encontra o adquirente, logo, remodelou outro critério da RMIT, qual seja a sujeição ativa da obrigação tributária.

Nesse ponto, pode-se levantar que pretende o Protocolo exigir apenas o montante do imposto pertinente ao diferencial de alíquotas, que de fato caberia ao Estado destinatário. No entanto, como anteriormente colocado, as considerações que justificam a edição Protocolo levam a crer que as operações aqui tributadas são aquelas realizadas com consumidores finais não contribuintes do imposto. O artigo 155, § 2º da CF/88, por meio dos incisos, VII e VIII, autoriza a cobrança pela Unidade Federada destinatária apenas da parte correspondente à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual apenas quando se tratar, no entanto, de operações entre contribuintes do imposto e o Protocolo, mais uma vez afronta a Constituição Federal, redefinindo agora o critério pessoal na figura do sujeito passivo da obrigação.

Passaria o consumidor final, não contribuinte, a assumir o encargo da tributação realizada no estado remetente, ao efetuar o pagamento do preço estipulado pelo fornecedor para o produto e, somando-se a este, a tributação efetuada pelo estado destinatário, cobrada, muitas vezes, em barreiras fiscais de fronteira, pelas agências dos Correios ou mesmo em

forma de retenções efetuadas antes do embarque da mercadoria pelo próprio remetente vendedor.

Mas, se ventilado o fato de que o Protocolo determina que o Estado remetente aplique a alíquota interestadual, cabendo ao destinatário apenas a diferença? Ainda assim, nos deparamos com norma inconstitucional, pois está determinado no mesmo artigo 155, § 2º, VII, “b” da CF/1988, que a alíquota a ser aplicada na operação que destine mercadoria a consumidor final, não contribuinte do imposto, será a interna do estado remetente, além de lhe caber o imposto, com exclusividade. O Protocolo altera o critério quantitativo do imposto, determinando a utilização de outra alíquota que não a já estabelecida constitucionalmente.

Outros argumentos utilizados pelos defensores do referido ato está em se afirmar que não se trata de modificação de alíquotas ou qualquer criação de nova regra-matriz mas, trata-se apenas de repartição de alíquotas, devendo caber aos estado destinatário parte da tributação incidente na operação. Ignora porém, que a regra estabelecida pela Norma Maior determinou o regime de tributação exclusiva pela origem quanto ao valor do ICMS a ser arrecadado na operação interestadual realizada com mercadoria destinada a não contribuinte do imposto.

Cabe recordar que apesar de optar pela tributação exclusiva do ICMS no estado de origem da mercadoria, qual seja, o local onde se encontra o estabelecimento do contribuinte, remetente, o legislador constituinte também implementou forma de compensação mediante a repartição das receitas.

Assim, determinando a cobrança de valores alheios à norma constitucional em nome da “justiça tributária” as Unidades Federadas signatárias do Protocolo ICMS nº 21/2011 implantaram uma tributação adicional sobre as operações de comercialização de mercadorias realizadas por meio da internet, gerando um custo entre 5% a 10% maior, variando conforme o estado<sup>29</sup>.

## 5.2 – Demais Disposições Afrontadas

Não se pode deixar de lembrar a disposição do artigo 150, V da Constituição da República que veda a limitação ao tráfego de bens por meio da fixação de tributos interestaduais. O Protocolo ao criar nova regra de incidência tributária, sem autorização da Constituição Federal, poderá ocasionar nos Estados destinatários das mercadorias eventuais

---

<sup>29</sup> FERRARI, Rafael. Um bode na sala. Protocolo aprovado pelo Confaz força a retomada da discussão sobre o ICMS e a guerra fiscal travada entre os Estados. In: C&S – Revista Comércio e Serviços, ano 21, nº 17, FECOMÉRCIO, São Paulo, 2011.

questionamentos em barreiras fiscais, quando não recolhido o pretense imposto, gerando diversos transtornos quanto a retenção de cargas, inclusive em agências dos Correios. Seria, portanto, a procedência da mercadoria fator determinante do tratamento a ser adotado no Estado destinatário, limitando o seu tráfego. Trata-se de inconstitucionalidade de ordem material.

Curioso notar que quando o assunto tratado se relaciona aos tributos cobrados sobre o consumo, apesar de toda a controvérsia instaurada, em qualquer momento da história ou qualquer que seja o contexto normativo, independente da inserção de mudanças incisivas ou sutis na legislação, nada muda quanto ao efetivo prejudicado – o consumidor final.

Outro ponto a ser destacado, seria quanto as Unidades da Federação onde estão estabelecidos os fornecedores, grandes operadores do comércio eletrônico, ao darem seguimento no cumprimento da norma constitucional, não vão se pré-dispor a viabilizar a compensação do tributo exigido em virtude do Protocolo com aqueles valores que devam ser originalmente recolhidos ao Estado de origem.

Ao contrário, permanece exigível o cumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento do ICMS ao Estado fornecedor, considerando-se a alíquota interna fixada. Ao consumidor final, o preço da mercadoria será apresentado computando-se o valor correspondente ao ICMS devido ao Estado fornecedor, sem que lhe seja viabilizada qualquer forma de compensação.

Por fim, parece intuitivo pensar que, forçadamente, o Protocolo 21/2011, na cláusula primeira, parágrafo único, veio a obrigar a sua aplicação mesmo aos Estados que dele não fazem parte, como se fosse um ato regular ao instituir regra de substituição tributária. Nota-se mais um descumprimento de regra constitucional, constante do artigo 155, § 2º, XII, “b”, onde fica evidenciado competir à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária. A Lei em questão, LC 87/96, em seu artigo 9º, explicita a dependência de celebração de acordo entre os Estados interessados, para que se aplique a substituição tributária em operações interestaduais.

O ilustríssimo Professor Ives Gandra, como profundo conhecedor dos limites constitucionais impostos se manifestou no sentido de rechaçar o protocolo em pauta:

“Não havendo efetivamente o comércio presencial, não se poderia fazer um convênio regulando a operação. Quanto mais um protocolo. Segundo a Constituição,

nesses casos, a arrecadação é feita integralmente no Estado de onde a mercadoria está saindo. Para se alterar isso, seria preciso uma Emenda Constitucional<sup>30</sup>.

Observe-se, ainda, que segundo o artigo 38 do Regimento Interno do Confaz os Protocolos estão aptos a dispor quanto a “procedimentos comuns” entre os Estados signatários sendo incabível a estipulação de obrigação a ser cumprida por Unidade Federada que não o tenha assinado.

## VI – O CONFLITO INSTAURADO E SOLUÇÕES COGITADAS

Como é sabido, o Direito Positivo, para sua modificação, demanda primeiramente uma transformação ou inovação social - as normas regulamentadoras das condutas intersubjetivas nunca as precederão. No entanto, há que se questionar com que agilidade devem ser discutidas e processadas as produções normativas, afinal o dinamismo social não será perturbado pela omissão.

O Comércio Eletrônico é um desses muitos temas que vem sendo timidamente abordado em virtude das dúvidas inerentes à interpretação constitucional, qual deva ser a abrangência no trato do assunto frente aos parâmetros definidos pela Carta Magna.

É interessante observar que já existem exemplos de normas que regularam os procedimentos a serem adotados em hipóteses de venda não presencial vigorando no sistema. É exemplo claro desta regulação a edição do Convênio ICMS 51/2000 que trata das operações de vendas de veículos novos, faturados direto ao consumidor final pela montadora, cujas entregas se realizem por intermédio das concessionárias. Nesse modelo, o veículo faturado será retirado pelo consumidor em estabelecimento de concessionária indicada pela montadora apesar de ser o negócio jurídico realizado entre consumidor e montadora diretamente.

Tais operações ocorrem, com certa frequência nos dias atuais, em que os sites das grandes montadoras de veículos instaladas em nosso país disponibilizam em suas páginas na web as mais diversas ofertas para atrair os “consumidores virtuais”, sendo possível inclusive, realizar simulações de preços, escolher acessórios, etc. Assim, as mercadorias objeto da operação comercial são faturadas diretamente pelas montadoras para os adquirentes e, mediante o pagamento de uma comissão, são entregues pelas concessionárias.

---

<sup>30</sup> FERRARI, Rafael. Um bode na sala. Protocolo aprovado pelo Confaz força a retomada da discussão sobre o ICMS e a guerra fiscal travada entre os Estados. In: C&S – Revista Comércio e Serviços, ano 21, nº 17, Fecomercio, São Paulo, 2011, p. 51.

Em se tratando da tributação do imposto cobrado sobre a circulação de mercadorias, a opção do legislador foi por efetuar uma espécie de “rateio” do valor devido entre a Unidade Federada onde se encontrar a montadora e entre a Unidade Federada onde se encontra a concessionária que realiza a entrega do veículo ao adquirente.

A opção por um modelo em que o valor do imposto é dividido entre dois Estados chega a macular a definição de um critério espacial para a regra-matriz de incidência tributária do ICMS. Afinal, ao que parece, foi levado em consideração o tão debatido conceito de “circulação”, resultando em uma opção prática pelas duas acepções contrárias – a defesa do conceito em que se verifica a circulação com sendo a saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, bem como o conceito que trata a circulação com sendo a transmissão da propriedade jurídica da coisa.

Encontram-se em tramitação algumas propostas de emenda à Constituição Federal, como, por exemplo, a PEC nº 227/2008<sup>31</sup> que objetiva determinar a realização da tributação nas operações interestaduais com base na alíquota interestadual, quer seja o destinatário consumidor final contribuinte ou não contribuinte figurando no pólo ativo da relação o estado remetente. Quanto ao estado destinatário, poderá ser cobrado o valor do imposto devido em razão da diferença entre a alíquota interna e a interestadual. E também a PEC nº 56/2011, que propõe alteração no mesmo sentido.

Seria coerente, então, afirmar que na construção da regra-matriz de incidência tributária do ICMS seja possível admitir a subdivisão do critério espacial em dois? O fato jurídico-tributário seria considerado ocorrido, ao mesmo tempo em dois locais? É possível encontrar no Direito Positivo o fundamento de validade de tal disposição? Trata-se de mera opção legislativa? Seria possível tratar as operações mercantis, realizadas por meio da internet ou outros meios não presenciais com justiça?

Trata-se de ponto crítico no debate. Afinal, nas vendas realizadas por meio da internet, não importa o conhecimento de onde se encontra hospedado o site por meio do qual se efetivou a operação. Em muitos dos casos, ou melhor, na maioria deles (e em virtude disso é que verificam as divergências), o local de onde a mercadoria será embarcada para transporte até o adquirente será diverso daquele onde se encontra o hospedeiro.

De fato, assim ocorrem as operações não presenciais. Os estabelecimentos fornecedores disponibilizam, em suas páginas eletrônicas, os meios de aquisição das mercadorias que comercializam. Tais operações podem ser realizadas considerando

---

<sup>31</sup> <http://www.camara.gov.br>. Acesso em 10.03.2012.

adquirentes em qualquer parte do país, quiçá fora dele. No entanto, as mercadorias objeto das operações encontram-se estocadas em um determinado ponto do território nacional em grandes Centros Distribuidores ou armazenadas em grades Armazéns-Gerais, que efetuam as entregas por ordem do estabelecimento que tenha realizado o negócio jurídico.

No entanto, apesar de todos os esforços aqui empreendidos para demonstrar a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 e o flagrante desrespeito à Carta Maior, é necessário reconhecer que com a sua edição, em “rebelião” dos Estados consumidores contra os Estados produtores, o tema por ele abordado – a tributação das vendas realizadas através de formas não presenciais pelo ICMS, saiu das sombras e está atualmente sob todos os holofotes.

Além do que tal ato demonstrou a imensa fragilidade do sistema tributário nacional frente às inovações tecnológicas que cada vez mais interferem nas relações econômicas e jurídico-tributárias.

Resta deixar uma reflexão: é possível vislumbrar a realização da justiça tributária, sem que seja atendido o *iter* legislativo estabelecido pela Norma Maior de um Estado Democrático de Direito?

## CONCLUSÕES

O Direito surge como um mediador, regulador de situações fáticas, das relações entre os homens, bem como entre homens e o meio onde vive. É um instrumento que age através das normas, como um Administrador da vida social, sem, no entanto, interferir diretamente em cada relação, mas intervindo em todas elas.

Ao longo de todo o trabalho desenvolvido, inicialmente, os objetivos se concentraram na clara delimitação da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, partindo-se dos conceitos mais abstratos e seguindo em direção ao enquadramento dos critérios às peculiaridades do referido imposto.

No entanto, a análise dos critérios da regra-matriz de incidência tributária baseando-se nos elementos constantes do texto constitucional deverá ser associado a alguns conceitos de Direito Privado para que possa ser possível a realização do objeto deste trabalho, qual seja a identificação do critério espacial da regra-matriz do ICMS nas vendas realizadas por meios não presenciais.

São as conclusões:

1. A regra-matriz de incidência tributária pode exercer a função de controle de constitucionalidade e legalidade das normas. A legislação instituidora de tributos, norma geral

e abstrata, editada pelos entes políticos deve estar em consonância com a regra-matriz constitucional, assim como a norma individual e concreta tendente ao lançamento do tributo.

2. Os critérios espacial e temporal estão intrinsecamente relacionados, exigindo serem analisados simultaneamente, no delineamento da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e identificação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

3. A definição do conceito de estabelecimento, para os fins do Direito Tributário, será determinante na identificação da Unidade Federada competente para instituir e exigir o ICMS nas vendas de mercadorias realizadas por meios não presenciais.

4. Os sites devem ser considerados como parte integrante da universalidade de bens, que, segundo a orientação do empresário ou sociedade empresária será organizada a fim de permitir o desenvolvimento da sua atividade econômica, integrando, portanto o conceito de estabelecimento. Não são, assim, os sites estabelecimentos, mas, bens que dele fazem parte;

5. Para fins da tributação do ICMS, nas vendas realizadas por intermédio da internet, deverá ser considerado ocorrido o fato jurídico-tributário no local onde se encontra o estabelecimento do contribuinte que realizou o negócio mercantil. Sendo assim, será competente para instituir o tributo o estado remetente da mercadoria ou estado produtor

6. O Protocolo ICMS 21/2011, ignora os limites estabelecidos constitucionalmente para instituição de tributos por parte dos entes detentores de competência, inserindo no ordenamento jurídico-tributário, nova regra-matriz de incidência tributária;

7. A matéria objeto das disposições do Protocolo ICMS 21/2011 deve ser apresentada para discussão em âmbito de Reforma Tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Abel Simão. A Tributação do ICMS no Comércio Eletrônico. 19º Simpósio de Direito Tributário. IOB, São Paulo, 2011.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, Maria Isabel de Toledo. Reforma Tributária: Como Tributar o Comércio Eletrônico? A (Pouca) Experiência Internacional. In: Informe-SF nº 14, Rio de Janeiro: BNDES, maio/2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Guerra Fiscal.com. In VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Derivação e Positivção no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário, linguagem e método 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Incidência do art. 2º, parágrafo 2º do Decreto-lei nº 834/69 e a Inaplicabilidade do art. 166 do CTN às hipóteses de Compensação/Restituição do ICMS nas Operações Interestaduais entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 148, São Paulo: Dialética, 2008.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. Tributação no Comércio Eletrônico. Coleção de Estudos Tributários. Paulo de Barros Carvalho coordenador, Síntese e Thomson IOB, São Paulo, 2003.

FERRARI, Rafael. Um bode na sala. Protocolo aprovado pelo Confaz força a retomada da discussão sobre o ICMS e a guerra fiscal travada entre os Estados. C&S – Revista Comércio e Serviços, ano 21, nº 17, FECOMERCIO, São Paulo, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. O Estabelecimento como Contribuinte Autônomo e a Não-Cumulatividade do ICMS. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 82, São Paulo: Dialética, 2002.

MATOS, Paloma Fernandes de. Comércio Eletrônico – A inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011. In: Revista de Estudos Tributários, nº 81, Síntese, Porto Alegre, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e prática, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

PUGLIESI, Fábio. ICMS, estabelecimento e sites. In: Revista IOB Comenta, nº 23, 2000.

SERRANO, Nelson Aparecido Sanchez Serrano. O Diferencial de Alíquota do ICMS nas Operações Interestaduais com Mercadorias destinadas ao Uso e Consumo ou, ainda, ao Ativo Permanente do Estabelecimento. Foi Extinto com o Advento da lei Complementar 87/96? In: Revista IOB Comenta, nº 50, 1999.

SILVA, Rogério Pires da. Direito Internacional – O Conceito de Estabelecimento Permanente nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil no modelo da OCDE e no da ONU, in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 06, 1994.

VITA, Jonathan Barros. O ISS e os Tratados Internacionais: convergências possíveis. In: ISS pelos Conselheiros Julgadores. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (no prelo).

YAMASHITA, Dougals. Sites na Internet e a Proteção Jurídica de sua Propriedade Intelectual. In: Repertório IOB de Jurisprudência, 2º quinzena de setembro de 2000, nº 18/2000, caderno 3, páginas 387 a 391.

[www.camara-e.net](http://www.camara-e.net). Acesso em 15/08/2011 e 21/08/2011.

[www.ebitempresa.com.br](http://www.ebitempresa.com.br). Acesso em 19/03/2012.

[www.e-commerce.org.br](http://www.e-commerce.org.br). Acesso em 15/08/2011.

[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br). Acesso em 11/03/2012.