

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**BERNARDO CARVALHO FONSECA**

**O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da  
“guerra fiscal” entre os estados**

**Brasília - DF  
2011**

**BERNARDO CARVALHO FONSECA**

**O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da  
“guerra fiscal” entre os estados**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de Bacharel em  
Direito, no curso de Graduação da  
Faculdade de Direito da Universidade de  
Brasília**

**Orientador: Prof. Valcir Gassen**

**Brasília - DF  
2011**

**BERNARDO CARVALHO FONSECA**

**O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da  
“guerra fiscal” entre os estados**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de Bacharel em  
Direito, no curso de Graduação da  
Faculdade de Direito da Universidade de  
Brasília**

**Orientador: Prof. Valcir Gassen**

**Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/2011, com menção \_\_\_\_.**

**Banca Examinadora:**

---

**Orientador: Prof. Valcir Gassen**

---

**Integrante: Rodolfo Tsunetaka Tamanaha**

---

**Integrante: Ricardo Barretto de Andrade**

---

**Suplente: Augusto Cesar de Carvalho Leal**

## Resumo

O comércio eletrônico cresce vertiginosamente nos últimos anos no Brasil, o que faz também com que cresça a arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relativo a essas operações. Tendo a Constituição Federal estabelecido mecanismo para as operações interestaduais de circulação de mercadorias (com consumidor final não contribuinte) segundo o qual a tributação se deve dar apenas no estado de origem, os estados eminentemente consumidores ficam impedidos de recolher ICMS nas vendas efetuadas pela Internet. Desse modo se insurgem e modificam suas legislações, de maneira inconstitucional, para também tributarem pelo imposto estadual as entradas de mercadorias em seus territórios. Para que se entenda melhor essa atual “guerra fiscal” do comércio eletrônico, primeiramente será analisado o ICMS e seus contornos constitucionais e legais. Após, será estudado o caso específico de cobrança de ICMS no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, analisando-se os princípios da origem e do destino. Por final, será examinada a “guerra fiscal” em si, os seus motivos, a ilegalidade/inconstitucionalidade dos atos normativos dos estados consumidores e uma possível proposta para que se dê um fim aos conflitos e às disputas relativos ao ICMS nas vendas pela Internet.

**Palavras-Chave:** ICMS, Internet, comércio eletrônico, princípios da origem e do destino, tributação do consumo, Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, guerra fiscal.

## Sumário

<b>Introdução .....</b>	<b>5</b>
<b>1 O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ....</b>	<b>8</b>
1.1 Breve histórico acerca do tributo .....	8
1.2 O ICMS na Constituição de 1988 .....	10
1.3 O ICMS sobre operações mercantis (circulação de mercadorias) .....	16
<b>2 O ICMS no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado .....</b>	<b>33</b>
2.1 Os princípios da origem e do destino .....	33
2.2 Operações em que o destinatário é contribuinte .....	40
2.3 Operações em que o destinatário não é contribuinte.....	44
<b>3 O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da “guerra fiscal” entre os estados</b>	<b>46</b>
3.1 O comércio eletrônico .....	47
3.2 A possibilidade de tributação do comércio eletrônico indireto por ICMS e a obrigatória aplicação do artigo 155, § 2.º, VII, “b”, da Constituição Federal, no caso de consumidores finais não contribuintes localizados em outro estado .....	50
3.3 A problemática advinda de atos arbitrários de alguns estados brasileiros. O Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011 .....	55
3.4 Possível meio para que se acabe com a “guerra fiscal” do comércio eletrônico no Brasil .....	64
<b>Conclusão .....</b>	<b>70</b>
<b>Referências .....</b>	<b>74</b>

## Introdução

A Internet, uma das maiores inovações tecnológicas da história da humanidade, representa atualmente uma ferramenta quase que indispensável na vida dos cidadãos, pelos diversos benefícios que traz à interação e à comunicação entre as pessoas. A Rede Mundial de Computadores fez com que fossem possíveis coisas antes nunca imaginadas, entre elas a comercialização de produtos e bens de forma eletrônica e não pessoal.

Essa importante “utilidade” da Internet, que são as vendas efetuadas através desta, também conhecidas por comércio eletrônico, representam um meio extremamente eficiente e barato de efetivação de transações comerciais entre os indivíduos. Além de ser muito interessante para os empresários e vendedores, já que promove uma redução de custos enorme frente ao comércio efetuado pelos meios tradicionais, tal forma de comércio acaba por ser também uma ótima opção para os consumidores, que, somado ao fato de poderem adquirir produtos diretamente do conforto de seus lares, se beneficiam com a redução dos preços das mercadorias, já que as empresas têm menores custos de produção e enfrentam uma vasta concorrência na rede, onde o consumidor tem acesso a ofertas de milhares de vendedores quase que instantaneamente.

É nesse cenário de grande pujança do comércio eletrônico, que inclusive vem crescendo estratosféricamente nos últimos anos em nosso país, que se insere a atual e relevante problemática relativa à tributação dessas operações comerciais efetivadas através da Internet.

Tendo em vista o fato de que esse seguimento comercial *on line* envolve circulação de mercadorias e serviços, fica assim sujeito à tributação pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Tal figura tributária é uma das mais complexas e importantes de todo o Sistema Tributário Nacional, pelas peculiaridades e características do imposto e por envolver em seu trato quantias enormes de dinheiro.

Sendo tal tributo de competência estadual, não é difícil imaginar as intensas disputas que se travam entre os estados-membros brasileiros com relação a ele. Diariamente podem-se ver nos jornais e demais meios de comunicação notícias acerca da “guerra fiscal”

travada entre as unidades da Federação com relação ao ICMS, tentando cada estado brasileiro atrair para seu território empreendimentos e investimentos através da concessão de isenções e benefícios, praticamente todos de forma ilegal. Esta pode ser considerada a “guerra fiscal” tardicional, ou a sua principal faceta.

Ocorre que nos últimos anos, com o brusco aumento da comercialização através da Internet, uma nova modalidade da “guerra fiscal” passou a ser travada entre os estados do nosso país.

Com uma regra constitucional expressamente prevendo que a tributação pelo ICMS, nos casos de operações interestaduais (que é o que ocorre na maioria das vendas efetuadas pela Internet), se dará exclusivamente no estado de origem, ficando este com toda a arrecadação do tributo estadual, os estados de destino das mercadorias adquiridas *on line* passaram a se insurgir contra essa determinação da Constituição Federal.

Tais estados predominantemente consumidores, em geral os menos industrializados e desenvolvidos, passaram a instituir, à míngua de fundamentação legal ou constitucional, através de Decretos e Leis estaduais, cobrança de ICMS também na entrada em seus territórios de mercadorias advindas de outras unidades da Federação.

Justificam tal expediente com a alegação de estarem promovendo uma “justiça fiscal”, já que, pela sistemática insculpida na Constituição, os estados eminentemente produtores (estados de origem das mercadorias adquiridas pela Internet e enviadas aos demais estados brasileiros) ficam exclusivamente com as grandes quantias de dinheiro arrecadadas a título de ICMS. Sendo tais estados, em geral, os mais industrializados e desenvolvidos (estados das regiões Sul e Sudeste), seria injusto que os estados consumidores (o resto do país) não ficassem com nada da tributação pelo imposto estadual.

Pode-se considerar que tais estados-membros tenham até certa dose de razão. Ocorre que provocaram a mudança na sistemática do ICMS nas vendas pela Internet através de meios completamente inadequados, eivados de inconstitucionalidade, fazendo “justiça com as próprias mãos”.

Desse modo, será analisado todo esse problema federativo relativo ao comércio eletrônico no Brasil e sua tributação por ICMS, começando o trabalho por um estudo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, com suas principais características constitucionais e legais.

Logo após, será examinado o ICMS no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, que representam a absoluta maioria das situações de vendas efetuadas pela Internet. Serão aí vistos os princípios da origem e do destino na tributação sobre o consumo, bem como sua aplicação constitucional nas operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Na terceira e última parte da monografia passará a se analisar o problema em si da nova faceta da “guerra fiscal” entre os estados brasileiros no que tange às vendas pela Internet. Aí ficará claro o modo inadequado pelo qual procederam os estados que se sentem prejudicados com a sistematização constitucional relativa à tributação por ICMS das operações comerciais eletrônicas. Também será proposta uma alternativa para que cessem essas disputas e conflitos.

De todo modo, o tema do presente trabalho, mesmo sendo muito relevante, ainda carece de uma maior análise doutrinária e jurisprudencial, por ser recente, motivo pelo qual é bastante importante o exame desse interessante assunto.

## **1 O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, tributo de competência estadual pela Constituição de 1988, representa uma das mais, senão a mais, complexa e relevante figura tributária do Direito Brasileiro.

Complexa porque carrega sob o mesmo signo diversas subespécies que poderiam tranquilamente funcionar como impostos autônomos. Além disso, por ser um imposto eminentemente sobre o consumo, é responsável pela tributação de um enorme número de operações distintas entre si. Por outro lado, a existência na Carta Constitucional de um regramento bastante específico quanto ao imposto, como é o caso das alíquotas diferenciais nos casos de operações internas ou interestaduais e ainda o caso da regra da não cumulatividade, leva a um grande número de problemas teóricos e práticos no que toca à sistemática desse tributo estadual.

Também é de suma importância frisar que, economicamente falando, o ICMS é o tributo mais relevante de todo o sistema tributário brasileiro, envolvendo em seu trato vastas quantias de dinheiro. É o maior meio de sustento dos estados da federação, motivo pelo qual tal imposto é o centro de um sem número de conflitos, disputas e controvérsias entre os entes federados, incluindo-se aí a União Federal e os municípios.

Desse modo, cumpre traçar e delinear as principais características dessa interessante e problemática exação tributária, para que se adquirira bases mais sólidas para posteriormente se adentre na questão controversa da tributação por ICMS das vendas eletrônicas de bens corpóreos.

É bom ressaltar que, devido à complexidade do tema e à existência de inúmeros autores que se dedicam ao estudo do imposto estadual, inexistente consenso doutrinário acerca de todos os tópicos, motivo pelo qual se mostrarão os posicionamentos com maior grau de acordo e concordância entre os tributaristas.

### **1.1 Breve histórico acerca do tributo**

Historicamente, os sistemas tributários eram formados basicamente por tributação sobre o patrimônio. No Brasil não foi diferente, sendo que as primeiras Constituições brasileiras, a de 1824 e a de 1891, resumiam o sistema tributário nacional aos tributos sobre o patrimônio<sup>1</sup>. Posteriormente, passaram a preponderar as tributações sobre o comércio exterior e sobre o consumo interno, respectivamente.

A tributação do consumo no Brasil teve o seu marco inicial com a Lei n. 4.625 de 31 de dezembro de 1922, quando foi criado o chamado “Imposto sobre Vendas Mercantis”.

Aliomar Baleeiro ensina que tal imposto foi uma decorrência da criação da duplicata:

A União o criara em 1923 (Lei n. 4.625, de 31.12.1922), com o nome de “imposto sobre vendas mercantis”, atendendo às associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei n. 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época ficaram conhecidas como “contas assinadas”.<sup>2</sup>

Com o advento da Constituição de 1934, ocorreu a expansão do campo de incidência de tal imposto, passando a abarcar as consignações mercantis, de modo que passou a se chamar “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC”. A partir de 1936, a receita obtida pela arrecadação da União a título de IVC passou a ser propriedade dos estados-membros da federação.

Na Carta Magna de 1946 o fato gerador do IVC passa a ser o contrato de compra e venda (negócio jurídico), não mais a venda em si.

Importante frisar que o Imposto sobre Vendas e Consignações era um imposto cumulativo, incidia “em cascata”, ou seja, em cada uma das operações de vendas ou consignações, sem direito ao abatimento do valor do imposto anteriormente recolhido. Isso levava a sérios problemas nas cadeias de produção, gerando inflação e causando grandes prejuízos à economia brasileira.

---

<sup>1</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010, p. 63.

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 367.

Foi então que, em 1965, com a Emenda à Constituição n. 18, o IVC deu lugar ao “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM”, ocorrendo a adoção do princípio da não cumulatividade.

De acordo com Klaus Eduardo Rodrigues Marques:

Em outras palavras, o IVC foi substituído pelo “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM”, cuja apuração se dava pelo confronto entre as entradas e saídas, mais especificamente, entre os créditos originários das entradas de mercadorias tributadas no estabelecimento e os débitos nascidos das saídas de mercadorias do mesmo estabelecimento.<sup>3</sup>

Já no período da ditadura militar, a Constituição de 1967 manteve a estrutura do ICM inaugurada com a Emenda n. 18, sendo que em 1969 foram instituídas as duas exceções à regra da não cumulatividade, a isenção e a não incidência, que se mantêm até os dias atuais.

Finalmente, com a promulgação da Carta Constitucional de 1988, é institucionalizado o atual “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”, que, nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho, é “um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva)”<sup>4</sup>. Isso porque, de acordo com o tributarista, passaram a integrar o fato gerador do ICM os três impostos únicos federais (previstos na Constituição de 1967) sobre (i) energia elétrica, (ii) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (iii) minerais, além dos serviços de (iv) transporte e (v) comunicações em geral.

É acerca da conformação atual do ICMS que se passa a tecer comentários.

## 1.2 O ICMS na Constituição de 1988

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) – ICMS, como hodiernamente se conhece, vem previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> MARQUES, op. cit., 2010, p. 64.

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 359.

<sup>5</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

Fica clara, assim, de quem é a competência para instituir tal tributo, sendo dos estados e do Distrito Federal.

Sempre é bom lembrar que a competência tributária é a “aptidão para criar tributos”<sup>6</sup>, nos termos de Luciano Amaro, ou, no magistério de Hugo de Brito Machado, o poder tributário juridicamente delimitado, que só pode ser exercido através da lei<sup>7</sup>, ou seja, os estados da Federação irão criar e regular o imposto em tela, sempre através de lei ordinária estadual.

Não se pode esquecer, entretanto, que existe a possibilidade, em tese, de a União Federal vir a criar tal imposto, nos Territórios Federais (caso voltem a um dia existir) e na “iminência ou no caso de guerra extraordinária”, em decorrência dos artigos 147<sup>8</sup> e 154, II<sup>9</sup>, da Constituição.

Pela simples leitura do dispositivo constitucional referente ao ICMS (artigo 155, inciso II), já se pode perceber que tal figura tributária abriga em seu âmbito diversas hipóteses de incidência diferentes, o que já é uma pista da complexidade do imposto sob análise.

Roque Antonio Carrazza entende estarem compreendidos sob a capa de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, cinco impostos distintos:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce na entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque esses tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.<sup>10</sup>

Independentemente de se concordar ou não com Carrazza, já que, seguindo a lógica do mesmo, poderia se enxergar bem mais do que cinco impostos diferentes sob o signo

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>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 115.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31-32.

<sup>8</sup> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

<sup>9</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37-38.

de ICMS, deve-se ter em mente o fato de que tal tributo estadual é uma figura muito vasta composta por “sub-impostos” muito díspares entre si, como é o caso do ICMS -circulação de mercadorias (obrigação de dar) e do ICMS - serviços de transporte interestadual e intermunicipal (obrigação de fazer).

A hipótese de incidência, ou o núcleo do ICMS “genérico”, que importa para fins do presente trabalho, é o ICMS – circulação de mercadorias (o ICMS sobre operações mercantis), o qual será tratado no próximo tópico do presente capítulo. Isso porque, nas vendas de bens corpóreos efetuadas pela Internet, o que se dá é claramente uma operação de circulação de mercadorias, sobre a qual estão ocorrendo certas disputas entre estados da federação, que serão abordadas e analisadas em momento oportuno.

Entretanto, para que se possa compreender melhor esse ICMS sobre circulação de mercadorias, é de bom trato que sejam traçadas as principais características do ICMS “genérico”, entendido este como o tributo que engloba os cinco diferentes impostos, em consonância com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza.

Primeiramente, cabe dizer que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é classificado pela doutrina majoritária como um tributo indireto.

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

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

Desse modo, nos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, quem recolhe o imposto às Fazendas Estaduais são os “contribuintes de direito”, aqueles previstos pela lei como tal, ou seja, aqueles que promovem operações de circulação de mercadorias ou praticam serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, por exemplo. Entretanto, através do mecanismo do preço, tais “contribuintes de direito” repassam o valor gasto a título de ICMS para os consumidores da mercadoria ou serviço, sendo que, na prática, quem suporta os encargos financeiros da tributação são estes.

---

<sup>11</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 111.

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

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

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

Além disso, outra característica do ICMS, de enorme importância prática, é o fato de ser um tributo não-cumulativo.

O princípio da não cumulatividade, insculpido na Constituição Federal no artigo 155, § 2º, I e II<sup>15</sup>, é bem sintetizado por Roque Antonio Carrazza:

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

<sup>12</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 370-371.

<sup>13</sup> MACHADO, op. cit., 1999, p. 57.

<sup>14</sup> MACHADO, op. cit., 1999, p. 57.

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

§ 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;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

<sup>16</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 384.

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

Já que o ICMS não é um imposto sobre valor agregado, sendo que este é aquele que incide apenas sobre a diferença de valor acrescida entre as diversas operações ou etapas da produção de determinado produto, o princípio da não cumulatividade torna-se verdadeiramente essencial, tendo em vista o fato de o imposto estadual gravar, no final das contas, o valor total da operação.

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

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

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

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

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

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

---

<sup>17</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 429.

<sup>18</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 419.

Por fim, uma última característica comum do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação que merece destaque é a seletividade, prevista no artigo 155, § 2º, III<sup>19</sup>, da Lei Maior.

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

Para a maioria da doutrina essa seletividade no ICMS é facultativa. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a seletividade aí não pode ser muito ampla, devendo possuir poucas alíquotas diferentes, já que “miríades de alíquotas no processo em circulação criariam problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional, podendo penalizar uns setores em detrimento de outros, ou mesmo regiões do país, contra o espírito do federalismo”<sup>21</sup>.

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

Tendo sido sintetizadas as principais características do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, passar-se-á agora a delinear o perfil do ICMS – circulação de mercadorias, o que irá ajudar a entender melhor as atuais disputas na tributação do comércio eletrônico de bens corpóreos.

---

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

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

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

<sup>20</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 113.

<sup>21</sup> COÊLHO, op. cit., 2008, p. 383.

<sup>22</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 491.

### 1.3 O ICMS sobre operações mercantis (circulação de mercadorias)

O ICMS sobre operações mercantis, isso é, aquele ICMS relativo a operações com circulação de mercadorias, é o tributo estadual de maior repercussão econômica, mesmo em relação aos outros quatro tipos de ICMS nos revelados por Roque Antonio Carrazza.

O núcleo básico deste imposto ora em análise é encontrado no seguinte trecho do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

O citado tributarista revela que as quantias envolvidas na tributação por meio deste imposto estadual superam em muito os valores envolvidos na tributação sobre a renda, sobre produtos industrializados, de contribuições sociais e demais exações tributárias. Diz ainda que o Governo Federal, sob a veste da tão mencionada Reforma Tributária, pretende trazer para seu âmbito a maior parte da fatia do bolo das receitas advindas do ICMS. Para o doutrinador, é esse expediente da União que vem tornando inviável a Reforma Tributária, já que Deputados Federais e Senadores relutam em consentir uma mudança constitucional que vá contra os interesses de seus estados.<sup>23</sup>

Percebe-se assim a tremenda relevância do tributo objeto do presente estudo. Além de ser fonte de grandes quantias de dinheiro, muitas de suas características como repartição de suas receitas e estado competente pela arrecadação são motivos de intensas disputas entre os entes federados, como é o caso da famosa “guerra fiscal”,<sup>24</sup> e da atualíssima disputa envolvendo o comércio eletrônico, que será analisada posteriormente nesta monografia.

O que importa, no atual estágio de desenvolvimento do estudo, é agora traçar as principais características do ICMS – circulação de mercadorias.

Como visto, a Constituição Federal de 1988 deu competência aos Estados-membros para instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

---

<sup>23</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, nota n. 7, p. 38-39.

<sup>24</sup> Esta é a “guerra fiscal” tradicional, ou a principal modalidade da “guerra fiscal” do ICMS, tão vista na mídia, onde diversos estados brasileiros tentam atrair para seu território empreendimentos e investimentos privados através da concessão de isenções e benefícios, praticamente todos de forma unilateral e ilegal, o que fomenta a disputa entre os entes federados.

Percebe-se assim, que a hipótese de incidência do nosso tributo estadual é operação relativa à circulação de mercadorias.

Sem embargo das divergências doutrinárias a respeito da utilização do termo “hipótese de incidência” ou “fato gerador” (ou até outros como “fato tributável”, “fato imponível”, “suporte fático do tributo” e “fato típico tributário”, encontradas nos diversos autores), no presente trabalho será seguido o conselho de Luciano Amaro, que diz que quando, “por conveniência didática, se quiser distinguir a descrição abstrata feita pela lei e o acontecimento concreto (cuja correspondência com a primeira dá nascimento à obrigação de pagar tributo), pode-se falar em `hipótese de incidência do tributo` e `fato gerador do tributo`”<sup>25</sup>.

Klaus Eduardo Rodrigues Marques sintetiza muito bem a regra-matriz, ou hipótese de incidência, desse tributo estadual:

Assim, verificando detidamente o critério material do ICMS em análise, contido no texto constitucional, podemos concluir que nascerá a obrigação tributária quando um produtor, comerciante ou industrial praticarem no mundo fenomênico um negócio jurídico (operação) que tem por finalidade transferir a propriedade (circulação) de uma mercadoria, ou seja, de um bem que se submete à mercancia (mercadoria).<sup>26</sup>

Já se pode perceber que, para a delimitação do âmbito de incidência do ICMS – circulação de mercadorias, deve-se dar ênfase aos conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”, encontrados no preceito constitucional referente ao imposto estadual.

Aliomar Baleeiro também mostra como deve ser entendido o comando constitucional relativo ao ICMS sobre operações mercantis:

Assim, *operação*, *circulação* e *mercadorias* são conceitos profundamente interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações. Não interessa para a delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.), nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante, porque representa a tradição da coisa móvel, execução de um contrato mercantil, translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade. Também a transmissão de bens imóveis (ainda que habitual) não configura fato gerador do ICMS, seja por configurar hipótese de outro tributo especial, de competência municipal, seja por inexistir mercadoria (bem móvel). A saída é mera exteriorização da tradição.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 288.

<sup>26</sup> MARQUES, op. cit., 2010, p. 75.

<sup>27</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 377.

Primeiramente, fica claro, pela leitura do texto constitucional, que o “cerne da materialidade do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias está na expressão `operações`”<sup>28</sup>.

Isso porque a Constituição Federal de 1988 não trouxe em seu bojo um caso de tributação sobre a circulação de mercadorias em si, mas sim a tributação das *operações* relativas à circulação de mercadorias, sendo que estas *operações* devem ser entendidas como negócios jurídicos, ou, como nos explica Hugo de Brito Machado, “aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo”<sup>29</sup>.

Assim, é sobre as diversas operações que fazem circular mercadorias, através de negócios jurídicos mercantis, dos produtores primários até os consumidores finais, que incide a tributação por meio de ICMS.

Cumpra agora estabelecer o que é a circulação de mercadorias, para fins de incidência do imposto estadual.

Não é a mera circulação física ou econômica que faz nascer o dever de recolher o ICMS, mas sim a circulação jurídica, entendida esta como aquela que promove uma transferência de titularidade, ou seja, os poderes de disponibilidade sobre a mercadoria passam de uma pessoa para outra.

Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho disserta:

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49.

<sup>29</sup> MACHADO, op. cit., 1999, p. 286.

<sup>30</sup> COÊLHO, op. cit., 2008, p. 532.

Desse modo, a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de titularidade da mesma empresa, não configura fato gerador do ICMS, como bem instituído pela Súmula n. 166 do Superior Tribunal de Justiça<sup>31</sup>.

Não pode a lei tributária alargar, modificar ou alterar os conceitos e definições de direito privado, para a mera satisfação de interesses do Fisco, já que tal expediente resta proibido pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional<sup>32</sup>, sob pena de destruição da unidade de todo o sistema tributário brasileiro, já que o legislador estaria autorizado a abarcar no campo de incidência de determinado tributo qualquer manifestação de capacidade contributiva. Assim, filial não pode ser equiparada a estabelecimento distinto, como o faz o inconstitucional artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/1996<sup>33</sup>, que é a Lei Complementar que dispõe e regula os diversos aspectos do ICMS.

A única exceção a essa regra se dá no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, para que não se prejudique nenhum dos estados da federação, algo que ficará mais claro no Capítulo 2 da presente monografia.

Mesmo assim, Guilherme Cezaroti nos ajuda a entender o porquê desta solução tributária:

A ressalva feita para a transferência interestadual de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte justifica-se para possibilitar a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, bem como porque há uma circulação em direção ao consumidor final. Ou seja, a incidência do imposto neste caso justifica-se em razão da manutenção do próprio sistema tributário.

A existência do diferencial de alíquota permite que o ICMS seja dividido entre o estado produtor (fonte) e o estado consumidor (destino), solução que comporta a divisão da tributação sem que nenhum estado seja prejudicado em termos absolutos.<sup>34</sup>

Como último passo da análise acerca de cada um dos três elementos centrais da hipótese de incidência do ICMS sobre operações mercantis (*operações, circulação e*

<sup>31</sup> “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

<sup>32</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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.

<sup>33</sup> Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

<sup>34</sup> CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 55.

*mercadorias*), deve-se neste momento tecer comentários acerca do conceito de mercadoria para fins de tributação pelo imposto estadual.

Mercadoria deve ser entendida, no âmbito do ICMS, como objeto ou bem móvel destinado a atividades mercantis, ou, nas palavras de Hugo de Brito Machado, “aquelas coisas móveis destinadas ao comércio”<sup>35</sup>.

A definição de mercadoria só pode ser aquela constante do direito comercial, na época da promulgação da Constituição Federal de 1988, como nos ensina Roque Antonio Carrazza:

Mas nós vamos além: mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS, é o que a lei comercial, ao ensejo da promulgação da Carta de 1988, assim considerava. Eventual mudança, neste ponto, não operará efeitos nas hostes do direito tributário. Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do legislador nacional alterar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (v.g., “permitindo”, mediante a alteração do conceito de mercadoria para “bem móvel ou imóvel negociado”, que tributassem, por meio de ICMS, também as vendas imobiliárias).<sup>36</sup>

Desse modo, fica claro que o legislador infralegal não pode alterar a conceituação de mercadoria constante da época da promulgação da Constituição atual, sob pena de se tornarem passíveis de tributação pelo imposto estadual quaisquer tipos de bens, em afronta direta à repartição constitucional de competências tributárias, expediente que, além de ir contra a lógica do sistema tributário consitucional, ainda encontra óbice no já citado artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Quando da criação da nossa atual Carta Magna, o conceito de mercadoria era encontrado, de acordo com a maior parte da doutrina, no Código Comercial de 1850, que tinha em seu artigo 191<sup>37</sup> um referencial para a caracterização de mercadoria, a partir da delimitação do contrato de compra e venda<sup>38</sup>.

Assim, o traço marcante que distingue as mercadorias dos demais bens móveis é a destinação comercial daquelas, ou seja, o propósito de venda ou revenda. Logo, o elemento

<sup>35</sup> MACHADO, op. cit., 1999, p. 288.

<sup>36</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 46.

<sup>37</sup> Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

<sup>38</sup> CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 61.

distintivo específico das mercadorias é extrínseco, a finalidade comercial, não características intrínsecas a determinado objeto ou bem móvel, como muito bem observa Carrazza:

Portanto, toda mercadoria é bem corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.<sup>39</sup>

Há de se ter em mente, ainda, que as mercadorias são bens móveis corpóreos, entendidos estes, nas palavras de Orlando Gomes, como “as coisas tangíveis ou perceptíveis por outros sentidos que não o tato”. Para o mesmo, ainda, “coisa corpórea é a que pode ser vista, tocada ou apreendida (*res quae tangi possunt*), numa palavra a que possui forma exterior”<sup>40</sup>.

O comercialista Rubens Requião nos dá a conceituação de mercadoria:

Garrigues indica os elementos caracterizadores da mercadoria: a) *corporalidade*, que as distingue dos direitos e dos bens imateriais; b) *mobilidade*, que exclui os bens imóveis; c) *aptidão* para o tráfico; d) *valor patrimonial próprio*, intrínseco da própria coisa, excluindo-se os títulos de crédito; e) *permanência* atual no tráfico mercantil.

A própria palavra mercadoria põe em manifesto seu especial destino para o mercado. Como observa Vidari, um mesmo objeto é *coisa* em mãos de uma pessoa e *mercadoria* em mãos de outra; a diferença ocorre apenas porque uma foi adquirida para fins de consumo e outra para especulação através de revenda ou locação.<sup>41</sup>

A única exceção ao fato de que ICMS incide nas operações com circulação de mercadorias, entendidas estas como bens destinados ao comércio, é prevista no artigo 155, § 2º, IX, “a”<sup>42</sup>, da Carta Maior, que admite a incidência do imposto estadual quando uma pessoa física ou jurídica importa ou promove a entrada de um bem vindo do exterior, ainda que para consumo próprio. Tal só é possível pela existência de permissivo constitucional expresse, já tais bens não se enquadram no conceito de mercadoria.

<sup>39</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 44.

<sup>40</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 19 ed. Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 192.

<sup>41</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial, 1º Volume**. 28 ed. Revista e atualizada por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303.

<sup>42</sup> Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

IX - incidirá também:

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

Corroborar para a tese de que mercadorias são bens móveis corpóreos destinados ao comércio a própria repartição constitucional de competências tributárias. Quando a Carta Maior coloca a cargo de outro ente federado que não os estados a tributação de bens imóveis<sup>43</sup>; títulos representativos de operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e os papéis de crédito comercial<sup>44</sup>; e bens que são utilizados na prestação de serviços sujeitos ao ISS municipal<sup>45</sup>, acaba por, indiretamente, delimitar o conceito de mercadoria para fins de ICMS.

É esta a conclusão de Guilherme Cezaroti:

A Constituição Federal de 1988 não definiu o que é mercadoria, mas limitou esse conceito de diversas formas quando, ao discriminar as competências tributárias, descreveu uma série de outros fatos que podem ser tributados por outros entes federativos, e, considerando que a competência tributária é exclusiva (não só para garantir receitas exclusivas para um ente federativo, mas também para evitar que uma operação ou um bem seja excessivamente tributado), podemos concluir que não são mercadorias.<sup>46</sup>

Tendo sido feita a caracterização da hipótese de incidência do ICMS – circulação de mercadorias e de seus elementos, analisar-se-á agora quem é o sujeito passivo de tal figura tributária.

O sujeito passivo de uma obrigação tributária é aquele que tem o dever de solver o débito tributário ao sujeito ativo (credor), que é o Fisco. Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional<sup>47</sup>, o sujeito passivo pode ser classificado em contribuinte e responsável tributário.

<sup>43</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

<sup>44</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

<sup>45</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

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

IX - incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

<sup>46</sup> CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 64.

<sup>47</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.

A figura do responsável não interessa, para os fins do presente trabalho, devendo-se ater ao contribuinte, sendo que este, nos dizeres de Luciano Amaro, “numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação principal”<sup>48</sup>.

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

Pela análise do núcleo da materialidade do ICMS – circulação de mercadorias, ou seja, sua hipótese de incidência (praticar operações relativas à circulação de mercadorias), percebe-se que somente será contribuinte do imposto estadual quem efetivamente pratica operações mercantis. Estes só podem ser os empresários, produtores, comerciantes e afins, além dos que fazem às vezes destes, como nos explica Roque Antonio Carrazza:

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também pode ser alcançado por este imposto quem lhes faz as vezes, como, v.g., o *comerciante de fato*, o *comerciante irregular*, um *agregado familiar* que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. Esta idéia, aliás, vem ao encontro do disposto no art. 126 do CTN: “A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional” (grifamos).<sup>49</sup>

Fica clara assim, a necessidade do requisito da *habitualidade* para que se possa definir quem é o contribuinte (“de direito”) do tributo estadual objeto do presente estudo. Uma pessoa pode ter um carro e vendê-lo a terceiro, operação sobre a qual não incidirá ICMS. Já no caso de uma concessionária de automóveis, todas as vendas de veículos serão tributadas pelo imposto, já que a concessionária se dedica habitualmente à promoção das operações mercantis de comércio de carros.

<sup>48</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 325.

<sup>49</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 41.

Tal raciocínio também encontra respaldo na legislação infraconstitucional relativa ao ICMS (artigo 6º do Decreto-Lei n. 406/1968<sup>50</sup> e artigo 4º da Lei Complementar n. 87/1996<sup>51</sup>).

Serão analisados agora os outros elementos da hipótese de incidência do ICMS – circulação de mercadorias, que ainda não foram trabalhados e que são importantes para a melhor compreensão da figura tributária estadual.

Vittorio Cassone, em estudo integrante do Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, mostra bem os diversos aspectos componentes da hipótese de incidência de um tributo:

Como é sabido, a hipótese de incidência e o fato gerador dos tributos são compostos pelos seguintes aspectos ou elementos:

- pessoal (sujeitos ativo e passivo);
- espacial (o território do Estado, ou do Distrito Federal, onde ocorre o fato gerador);
- material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos);
- temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador); e
- quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>52</sup>

Já tendo sido abordados os aspectos material e pessoal, cabe agora adentrar, ainda que de modo sintético, no aspecto espacial e no temporal.

Havendo a Constituição Federal<sup>53</sup> exigido Lei Complementar como veículo regulatório do assunto, a Lei Complementar 87/1996 estabelece, como regra geral para a definição do local onde se deve considerar ocorrido o fato gerador, o local do estabelecimento onde se encontra a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador, que é a operação

<sup>50</sup> Art 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida.

§ 1º Consideram-se também contribuintes:

I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

II - As sociedades civis de fins não econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias que para esse fim adquirirem;

III - Os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.

<sup>51</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>52</sup> CASSONE, Vittorio. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 788.

<sup>53</sup> Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

XII - cabe à lei complementar:

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

de circulação de mercadoria. Tal regra está insculpida no artigo 11, inciso I, alínea “a”, da citada lei complementar, sendo que este artigo ainda traz diversas outras regras para casos específicos relativos ao ICMS<sup>54</sup>.

Desse modo, para se definir o estado da federação responsável pela cobrança do imposto estadual, deve-se ter em mente, a princípio, o local onde se localiza o estabelecimento do contribuinte onde se deu a ocorrência do fato gerador, ou seja, onde ocorreu o negócio jurídico que provocou a circulação de uma mercadoria.

O estabelecimento, definido pelo artigo 1.142 do Código Civil como “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária” é, para Rubens Requião, o instrumento da atividade do empresário, composto por elementos corpóreos (mercadorias, instalações, máquinas e utensílios) e incorpóreos (como direitos e contratos), que, unidos formam um novo bem, embora sem perderem cada um a sua individualidade singular<sup>55</sup>. Fábio Ulhoa Coelho vai na mesma linha, conceituando o estabelecimento empresarial como o conjunto de bens, materiais ou imateriais, indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, aos quais é agregado um sobrevalor por estarem reunidos.<sup>56</sup>

Entretanto, parece não ser bem esta a noção de estabelecimento no âmbito da tributação pelo ICMS, já que a Lei Complementar 87/1996, desprezando as definições da doutrina de Direito Comercial acerca do termo, levou em conta, para a conceituação do que

---

<sup>54</sup> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

<sup>55</sup> REQUIÃO, op. cit., 2009, p. 290-309.

<sup>56</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial, Volume 1: Direito de Empresa**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98 -104.

seja o estabelecimento, apenas o local onde se dá o fato gerador, independentemente de ser edificado ou não, imóvel ou não, como fica demonstrado no § 3º, do artigo 11<sup>57</sup>.

Assim, o local da ocorrência do fato gerador do ICMS – circulação de mercadorias (negócio jurídico que envolva circulação de uma mercadoria), para o legislador complementar é qualquer lugar onde se puder caracterizar, por algum meio, a existência de uma operação de circulação de mercadoria, existindo ou não um estabelecimento “físico” do contribuinte.

Não é necessária, desse modo, para fins ocorrência do fato imponible do ICMS, a existência de uma loja ou depósito onde se dê o negócio jurídico relativo à circulação da mercadoria. Basta a efetiva configuração da materialidade do ICMS – circulação de mercadorias, não importando aonde. Portanto, na conceituação de estabelecimento da Lei Complementar 87/1996, este pode ser até mesmo os veículos e “barracas” de ambulantes, “estandes” de feiras, embarcações de pescadores e quaisquer outros locais onde se pratiquem, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias, o que, diga-se de passagem, vai ao encontro do estabelecido no artigo 127, § 1º, do Código Tributário Nacional<sup>58</sup>.

Agora cabe esclarecer acerca do momento da ocorrência do fato gerador, o seu aspecto temporal. Sendo o estado da federação onde se situa o estabelecimento o ente responsável pela tributação da operação de circulação de mercadorias, devemos analisar a partir de qual momento se pode dar essa cobrança do imposto, ou seja, qual é o momento do nascimento da obrigação tributária.

Primeiramente, é importante ter como claro que só se pode dar a cobrança do ICMS depois de efetivada completamente no mundo fático a hipótese de incidência do

---

<sup>57</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.

<sup>58</sup> Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...)

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. (grifos nossos)

imposto estadual. É algo perfeitamente lógico que a tributação do contribuinte só pode se dar após o negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias estar finalizado, devendo este ser entendido como o anteriormente demonstrado na análise dos elementos da hipótese de incidência do ICMS – circulação de mercadorias. É por isso que diversos doutrinadores, entre eles Roque Antonio Carrazza<sup>59</sup>, entendem serem inconstitucionais os artifícios utilizados pelo Fisco, com o pretexto de tentar impedir fraudes na arrecadação do ICMS, como os casos da tributação antecipada e da tributação por estimativa.

Mais uma vez tarefa para o legislador complementar, a definição do momento da ocorrência do fato gerador, e assim do nascimento da obrigação tributária, ficou estabelecida no artigo 12 da Lei Complementar 87/1996, tendo o seu inciso I insculpido a regra geral, que é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte<sup>60</sup>.

Baleeiro nos explica melhor:

O Direito Tributário acompanha, coerentemente, a regulação da matéria no Direito Privado. Assim, o legislador tributário escolheu como momento da ocorrência do fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor. Não se trata, portanto, de saída meramente física, mas de saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica) translativo da titularidade da mercadoria. A saída, nas operações correntes dentro do território nacional, ou a entrada nas importações, são os momentos marcantes da tradição, que exteriorizam a circulação jurídica das mercadorias. Antes disso, nem se consuma a transferência da titularidade da mercadoria, nem se consuma o fato impositivo do ICMS.<sup>61</sup>

Percebe-se, dessa maneira, que a *tradição* assume grande relevo na questão do momento da ocorrência do fato gerador do imposto estadual, já que este só pode ser considerado efetivamente concretizado após a ocorrência daquela.

<sup>59</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 55.

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

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

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

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

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

(...)

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

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

(...)

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

<sup>61</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 379.

Isso porque, no Direito Brasileiro, não é o negócio jurídico, como um contrato de compra e venda, que produz a transferência da titularidade ou do domínio dos bens móveis, mas sim a tradição, como preceituado nos artigos 481<sup>62</sup> e 1.267<sup>63</sup> do Código Civil.

Tendo o legislador do Código Civil se filiado ao sistema alemão e romano<sup>64</sup>, o contrato gera, para o vendedor, apenas uma obrigação de dar (entregar a coisa vendida), dando-se a transferência do domínio, e assim titularidade, requisito essencial da hipótese de incidência do ICMS, somente com a efetiva entrega (tradição) do bem móvel.

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald nos mostram os diversos tipos de tradição possíveis no nosso ordenamento jurídico:

A tradição, originariamente configurada, concretiza-se na entrega da coisa materialmente efetivada. Mas como a vida mercantil não pode se subordinar invariavelmente ao formalismo, a tradição culminou por se afeiçoar às imposições práticas das relações sociais. Assim, ao lado da tradição real, o direito moderno desenvolveu duas diversas modalidades de transferência de bens móveis:

- a) *tradição real* – é a forma usual de transferência, pois consiste na entrega material da coisa ao adquirente, v.g., a aquisição de um medicamento na farmácia;
- b) *tradição simbólica* – traduz-se no ato representativo de transferência, em que a entrega não é real, substituindo-se por coisa equivalente. Podemos citar a comum entrega das chaves do veículo;
- c) *tradição consensual ou ficta* – é a que resulta de acordo de vontade dos interessados, por aposição de cláusula contratual, sem qualquer alteração no mundo dos fatos. Tanto se apresenta no *constituto possessório* como na tradição *brevi manu*.<sup>65</sup>

A vida prática do comércio e dos negócios, dessa maneira, acabou por promover essas duas outras modalidades de tradição, sendo que a tradição consensual (a qual engloba também a tradição *longa manu*, que ocorre quando a entrega do bem é realizada por terceiro, a partir de ordem do tradente<sup>66</sup>) é a mais relevante para o propósito da presente monografia, já que, nas vendas eletrônicas de bens corpóreos, o bem vendido sai de um depósito (ou algo do tipo) do vendedor para ser transportado para o lugar delimitado pelo comprador no contrato efetuado através da Internet.

Podemos dizer, então, que o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS – circulação de mercadorias, que faz com que surja a obrigação tributária e assim torna possível

<sup>62</sup> Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

<sup>63</sup> Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

<sup>64</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, Volume III: Contratos e Atos Unilaterais**. 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

<sup>65</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 364.

<sup>66</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, nota n. 32, p. 54.

a tributação da operação relativa à circulação da mercadoria, é o momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo esta saída parte integrante de um negócio jurídico. Frise-se que a saída da mercadoria do estabelecimento é o aspecto temporal do fato gerador, e não este em si, pois, caso contrário, situações como um furto ou uma inundação que levassem para fora do estabelecimento mercadorias seriam absurdamente tributáveis pelo imposto estadual.

O contribuinte só pode ser tributado após a efetiva concretização da hipótese de incidência, após a tradição da mercadoria, de modo que em casos como a saída do bem do estabelecimento para reparos, com a posterior volta, ou como comodato, não há espaço para tributação. Carrazza resume:

É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em *momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele retornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há aí apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por quê? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.<sup>67</sup>

Por tudo isso, regra geral, o ICMS – circulação de mercadorias é devido ao estado aonde a operação mercantil se dá, pouco importante se o destinatário da mercadoria está situado no mesmo ou em outra unidade da Federação.

Já no caso da importação de mercadorias e bens (mesmo não se enquadrando no conceito de mercadoria<sup>68</sup>), hipótese excepcional de incidência do ICMS, somente possível por expresso dispositivo constitucional permissivo<sup>69</sup>, o imposto é devido ao estado da Federação onde está situado o estabelecimento do importador (no momento da entrada neste estabelecimento), independentemente do estado por onde o bem entrou no país (onde se deu o

<sup>67</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 49-50.

<sup>68</sup> Este é o caso de tributação através de ICMS da importação, por pessoa física não contribuinte, de bens para o consumo próprio, o que, para muitos tributaristas, representa uma espécie de segundo imposto sobre a importação, ocorrendo aí típica bitributação.

<sup>69</sup> Art. 155. (...)

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 (...)

IX - incidirá também:

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

desembaraço aduaneiro) ou do estado onde se situa o destinatário final da mercadoria (que pode ser um terceiro estado). Tal se dá pela interpretação conjugada e sistemática do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, com o artigo 11, I, “d”<sup>70</sup>, da Lei Complementar 87/1996.

Finalmente, vamos tratar dos dois elementos do ICMS – circulação de mercadorias que ainda não analisamos, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a medida da materialidade do tributo, representando o critério básico sobre o qual será calculado o *quantum debeatur*. Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, também em trabalho inserido no Curso de Direito Tributário coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, nos mostra o que a doutrina em geral pensa acerca do tema:

A doutrina, nas preciosas lições de Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão e Alfredo Augusto Becker, entre outros, é enfática em destacar a importância desse elemento componente da regra de incidência, que, ao mesmo tempo que se presta a medir as proporções do fato impositivo para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se, ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o verdadeiro aspecto material da incidência, que pode vir oculto na norma tributária.<sup>71</sup>

Há de ocorrer, entre a base de cálculo e a hipótese de incidência de um tributo, uma correlação mínima e lógica, pautada pela proporcionalidade e razoabilidade, como Ricardo Aziz Creton nos ensina:

Essa relação de pertinência, adequação e conformidade que une indiscutivelmente o fato gerador e a base de cálculo de qualquer tributo há de pautar-se, é fácil inferir, exatamente pelos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade.<sup>72</sup>

O legislador complementar, seguindo tal diretriz, acertou num primeiro momento, ao estabelecer que a base de cálculo do ICMS – circulação de mercadorias é o valor da operação (artigo 13, I, da Lei Complementar 87/1996<sup>73</sup>), que, a grosso modo, pode ser entendido como o valor da mercadoria.

<sup>70</sup> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

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

<sup>71</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS – Base de Cálculo e Alíquota**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 829.

<sup>72</sup> CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 111.

<sup>73</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

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

Entretanto, nos §§ 1º e 2º do mesmo artigo 13<sup>74</sup>, ao indicar diversos elementos que devem e que não devem integrar a base de cálculo do imposto, acaba por criar situações absurdas e que fogem da razoabilidade e proporcionalidade, como é o caso da esdrúxula “base de cálculo por dentro”, que é a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS, em relação a qual não cabe tercer considerações mais aprofundadas, devido ao fito do presente trabalho.

Já quanto à alíquota, esta, conjugada com a base de cálculo, mostra efetivamente o montante de imposto devido. Por isso se diz que a “alíquota, geralmente, é representada por um percentual, cuja aplicação sobre a base de cálculo (por exemplo, valor da mercadoria, preço do serviço, montante do lucro etc.) revela o *quantum debeatur*<sup>75</sup>”.

A alíquota de um imposto, regra geral, deve ser fixada por lei ordinária do ente competente para instituir o tributo, estando submetida ao princípio da legalidade tributária. No entanto, no caso do nosso ICMS, existem algumas especificidades.

Os estados não têm inteira liberdade para fixarem as alíquotas que quiserem, pois, além de deverem ser fiéis aos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar, devem seguir as balizas impostas pelo Senado Federal, que pode estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação<sup>76</sup> e pode fixar alíquotas máximas e mínimas em determinadas situações, como previsto no artigo 155, § 2º, IV e V, da Carta Magna<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> Art. 13. (...)

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

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

<sup>75</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 291.

<sup>76</sup> No caso da exportação, esse inciso é inaplicável, já que, atualmente existe imunidade relativa à exportação no caso de ICMS, prevista no 155, § 2º, X, “a”, da Constituição.

<sup>77</sup> Art. 155 (...)

§ 2º (...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

Ainda, no que toca às operações interestaduais, a Constituição prevê, no seu artigo 155, § 2º, VI, VII e VIII: “§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Como se vê, no que toca às alíquotas do ICMS, a Constituição expressamente impôs alguns limites e contornos à atividade tributante dos estados-membros, principalmente no que tange aos casos de operações interestaduais, o que ficará mais claro no capítulo seguinte.

---

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

## **2 O ICMS no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado**

Passada a fase inicial da presente monografia, em que foi analisado o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, na sua acepção histórica e nas suas principais características e delineamentos, dando-se ênfase ao ICMS – circulação de mercadorias, que é o que mais importa para os fins do nosso trabalho, devemos agora tratar do tributo estadual nas situações de operações interestaduais, ou seja, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação.

Antes, porém, de adentrar na sistemática acerca do tema insculpida na Constituição Federal de 1988, é mister tecer comentários, ainda que brevemente, sobre os princípios da origem e do destino na tributação sobre o consumo, que podem ser vistos, sinteticamente, como os princípios que definem a qual estado caberá a receita tributária decorrente da arrecadação do ICMS.

Quando a operação relativa ao imposto estadual se dá por completo dentro de uma única esfera de governo (dentro do mesmo estado), não se encontra problema algum quanto a quem caberá o valor monetário relativo à tributação. A situação fica complicada, entretanto, quando a operação se dá em duas ou mais esferas de governo fiscalmente soberanas (envolvendo dois ou mais estados), onde haverá disputa acerca de qual ente será beneficiado com a arrecadação.

A discussão envolve, basicamente, a questão de se definir se a tributação de uma operação interestadual deve se dar no estado de origem da mercadoria ou no estado onde se encontra o destinatário da mesma.

### **2.1 Os princípios da origem e do destino**

Preliminarmente, como forma de adquirirmos uma base mais segura para a análise em si dos princípios da origem e do destino, devemos ter em mente a característica de ser o ICMS um imposto sobre o consumo.

Na classificação tripartite dos tributos, em função das características do fato gerador<sup>78</sup>, defendida por muitos estudiosos, em tributos sobre a renda (tributos que gravam a manifestação de riqueza no instante que ela ingressa no patrimônio do cidadão), sobre o consumo (tributos que gravam a riqueza do indivíduo no momento em que ela é gasta) e sobre o patrimônio (tributos que oneram a riqueza do contribuinte enquanto ela permanece integrando o patrimônio do mesmo), claramente o ICMS se enquadra na segunda categoria.

A despeito da divergência doutrinária existente, com muitos caracterizando o tributo estadual como “imposto sobre operações de circulação”, “imposto sobre a produção”, “imposto sobre o valor agregado”, ou ainda como outros, na prática o ICMS é um imposto sobre o consumo. Na realidade, caracterizar o ICMS como um ou outro dos nomes citados é puro nominalismo, já que, como visto anteriormente, é um tributo que só pode onerar o consumo, decorrência do princípio da não cumulatividade, onde, em cada etapa do processo de produção, o empresário se credita do imposto pago na etapa anterior (mediante o mecanismo da dedução) e transfere o ônus econômico do imposto devido para a etapa subsequente, e, assim sucessivamente, até o consumidor final.

Sacha Calmon Navarro Coêlho bem sintetiza a questão:

Juristas de vários países, por essa razão, insistem em chamar o IVA ou a TVA de “imposto sobre o consumo”, e não “imposto sobre o valor acrescido” ou sobre a circulação, embora, do ponto de vista técnico estrito, o consumidor final – que de fato suporta economicamente o tributo – esteja alijado da relação tributária. Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão “imposto sobre o consumo” para adotar outras, como “imposto sobre o valor acrescido”, “imposto sobre operação de circulação”, “imposto sobre a produção industrial”. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não-empresários.<sup>79</sup>

Desse modo, sendo o ICMS claramente um tributo sobre o consumo, a nomenclatura ou categorização que lhe dão as legislações e doutrinas brasileiras e alienígenas são meramente um formalismo, com o objetivo de amenizar ou esconder o fato de que quem realmente arca com o ônus tributário é o consumidor, não os comerciantes, produtores ou industriais.

Valcir Gassen nos mostra que tal fenômeno é conhecido pela doutrina como “anestesia fiscal”:

<sup>78</sup> AMARO, op. cit., 2011, p. 113.

<sup>79</sup> COÊLHO, op. cit., 2008, p. 540.

Cabe notar que esse efeito de “anestesia fiscal” é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos “anestésiantes” e os diretos de “irritantes”.<sup>80</sup>

Tal “mecanismo anestésiante” relativo ao nosso imposto estadual representa, infelizmente, mais um dos artifícios do Fisco brasileiro na sua sanha arrecadatória, desprezando-se os princípios de Direito Tributário relativos à proteção do contribuinte. Esse fato não é objeto do trabalho, mas a menção vai a título de demonstrar contrariedade à citada prática. No Brasil deveria ser seguido o exemplo dos Estados Unidos da América, aonde o imposto sobre o consumo não é “embutido” no preço das mercadorias, mas sim destacado quando da compra do produto, sendo que o consumidor fica sabendo exatamente o valor que está pagando a título de tributo.

Enfim, voltando ao raciocínio, tendo ficado certo que o ICMS é, na prática, um tributo sobre o consumo, pode-se, neste momento, passar a analisar os princípios da origem e do destino.

Primeiramente, cabe ressaltar que os princípios da origem e do destino se aplicam tanto nas relações externas entre Estados soberanos quanto nas relações entre estados-membros de uma Federação, como é o caso da brasileira, sendo que é essa segunda acepção que tem relevância para a presente monografia, de modo que, quando for mencionada a palavra “estado”, estará se referindo a estado-membro da República Federativa do Brasil.

Por outro lado, como parece intuitivo, tais princípios tem a função de evitar que uma mesma mercadoria seja tributada duas vezes, tanto no estado de origem quanto no de destino. Isso é de extrema importância no caso brasileiro, onde, tendo o ICMS competência estadual, e sendo muito comum a ocorrência de operações relativas a circulação de mercadorias entre os diversos estados, existem muitas disputas entre os entes federativos acerca de quem deve ser o destinatário das receitas arrecadadas com a tributação pelo imposto.

Uma interessante síntese acerca dos mencionados princípios é dada por Valcir Gassen:

---

<sup>80</sup> GASSEN, Valcir. **A Tributação do Consumo: O Princípio de Origem e de Destino em Processos de Integração Econômica**. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 120.

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e nesse momento se tributa. Já o princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v.g., produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino destas.<sup>81</sup>

Desde já, pode-se perceber que, nas operações interestaduais, com a adoção do princípio da origem dá-se ênfase na produção, enquanto que com a adoção da tributação no destino, o enfoque fica no consumo. Esse fato, como melhor será visto adiante, tem influência direta na disputa entre os estados federados brasileiros pela arrecadação do ICMS, colocando de um lado os estados ditos produtores, situados principalmente nas regiões Sudeste e Sul, e os estados precipuamente consumidores, localizados nas regiões Nordeste, Norte e Centro-oeste.

A opção por um ou outro destes princípios representa uma opção política do ente tributante, já que os mecanismos da tributação na origem ou no destino se relacionam diretamente com a questão da soberania fiscal dos estados. Tanto um quanto outro apresentam vantagens e desvantagens, sendo enorme a controvérsia na doutrina acerca de qual é o melhor ou mais justo.

Aliomar Baleeiro entende que, tendo em vista a Constituição Federal de 1988 ter insculpido em si o princípio da não-discriminação entre bens e serviços em razão de sua origem ou destino, previsto em seu artigo 152<sup>82</sup>, ela utilizou, como regra geral, o princípio da origem, com a finalidade de promover a unidade e integração do mercado interno do nosso país.

#### Ensina o tributarista:

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

---

<sup>81</sup> GASSEN, op. cit., 2004, p. 84.

<sup>82</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.

de 1988, é a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado).<sup>83</sup>

Para o doutrinador, o princípio da origem é o único que se adequa à unidade político-econômica territorial brasileira, porque é próprio de mercados integrados, como é o caso do Brasil (visto do ângulo interno, nas operações interestaduais). Prossegue mostrando o porquê dessa prevalência do princípio da origem:

Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É, assim, irrelevante que o bem ou serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. Inexiste controle de barreira e incidência do ICMS nas entradas interestaduais, pois a tributação se dá no Estado de origem. Portanto, a tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios.<sup>84</sup>

Percebe-se que Baleeiro tem razão no que toca ao incentivo da integração do mercado nacional, já que a desnecessidade de controle por barreiras alfandegárias na entrada de mercadorias nos diversos estados estimula as trocas interestaduais. Diz o autor ainda sobre a necessidade de repartição da receita arrecadada por meio de “mecanismos que compensem as perdas dos Estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores”<sup>85</sup>. Tais mecanismos compensatórios efetivamente existem, através de regras expressas previstas na Constituição (que prevêem o chamado “princípio da origem misto”), como ficará melhor demonstrado adiante, o que, entretanto, não vem se mostrando suficiente no atual contexto de crescimento expressivo dessa nova modalidade de comércio que é o efetuado através da Internet.

Aliás, uma das justificativas de parte da doutrina para não se considerar o ICMS um tributo sobre o consumo é o fato de que se lhe aplica, em regra, o princípio da origem, ou seja, a tributação se dá na origem, na produção, e não onde é efetivamente consumida a mercadoria. Entretanto, tal fato não tira o caráter eminentemente de tributo sobre o consumo do ICMS, pois, como explicitado, quem efetivamente arca com o pagamento do imposto é o consumidor final.

<sup>83</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 165.

<sup>84</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 165.

<sup>85</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 166.

Já no que tange ao comércio internacional, nas trocas comerciais envolvendo o Estado brasileiro e os demais países, o Brasil acabou por implantar o princípio do destino, ao exonerar todas as exportações nacionais, já que os bens e serviços que saem do país são isentos de impostos. Na realidade não é um caso de isenção, mas sim de imunidade, já que previsto na Carta Magna, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003<sup>86</sup>.

Uma explicação um pouco mais elaborada acerca do princípio do destino é dada mais uma vez por Gassen:

É regra internacional, no comércio internacional, o princípio da tributação no Estado de destino. Esse princípio se expressa, por um lado, quando o Estado exportador retira os gravames tributários sobre os bens e serviços que serão “exportados”. Por outro, quando o Estado importador grava esses bens e serviços “importados” que serão ali consumidos. Com o princípio do destino salienta-se que o Estado exportador grava o consumo interno e desonera os produtos destinados à exportação e o Estado importador grava tanto os produtos internos quanto aqueles que forem importados de outro Estado.<sup>87</sup>

Essa acaba por ser a melhor solução para o caso do comércio internacional (a não ser nas situações em que os países se encontram em processos de integração, em que os Estados Nacionais procuram se comportar, no que tange às trocas comerciais, em alguns aspectos, como estados-membros de uma Federação, por exemplo). O fato de necessariamente haverem barreiras alfandegárias nas fronteiras dos Estados soberanos, cada um com seu próprio sistema tributário, faz com que a tributação no destino seja a mais eficiente, além do fato de que as mercadorias importadas podem competir em um plano de igualdade maior com as mercadorias internas do Estado importador, já que não carregaram consigo o “peso” dos tributos que poderiam ter incidido quando da sua saída do Estado exportador.

Por outro lado, muitos doutrinadores defendem a aplicação do princípio do destino, mesmo internamente, nas operações interestaduais, criticando a atual sistemática da tributação na origem.

Douglas Yamashita é da opinião de que, se os princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade determinam que o ICMS deve onerar, mesmo que

---

<sup>86</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

X - não incidirá:

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

<sup>87</sup> GASSEN, op. cit., 2004, p. 105.

indiretamente, apenas o consumo, então o princípio do destino é o isonomicamente mais justo, já que desconsidera como critério de comparação entre consumos finais a origem da mercadoria, considerando apenas o montante do consumo, sendo que iguais montantes de consumo devem ser igualmente onerados. Para ele, isso não ocorre quando a mercadoria é tributada na origem, onde o consumo do mesmo bem pode ser tributado de maneira desigual, no caso deste mesmo bem ser produzido em estados com alíquotas diferentes.

O autor ainda prossegue alegando que o princípio da origem ofende a isonomia, ao proporcionar vantagens competitivas a contribuintes de estados de baixa tributação, e estimula a guerra fiscal. Diz ainda que a tributação exclusiva na origem viola os princípios constitucionais da redução das desigualdades sociais e regionais e do desenvolvimento nacional, além de favorecer a concentração de riqueza nos estados industrializados, portanto mais desenvolvidos.<sup>88</sup>

Para André Elali, o princípio da origem fez com que as desigualdades regionais aumentassem:

No momento em que se adotou o princípio da origem, a desigualdade entre os estados evoluiu: priorizam-se aqueles que mais exportam do que importam bens e serviços. Como um eventual equilíbrio nas exportações e importações é uma hipótese que não reflete o caso concreto, as consequências são bastante negativas sob a ótica da Federação, de seus objetivos.<sup>89</sup>

Ricardo Coelho da Fonseca e Djalma Freire Borges também são críticos do modelo da tributação na origem, afirmando que “há um absoluto consenso nos manuais de justiça tributária de que a cobrança de ICMS no local de destino das mercadorias e serviços é a maneira mais justa para que se diminuam as diferenças entre as regiões menos desenvolvidas e as mais industrializadas”<sup>90</sup>.

Valcir Gassen, sendo partidário de um princípio de origem “misto” ou “mitigado” nos espaços regionais economicamente integrados, revela que os principais problemas envolvendo a aplicação dos princípios da origem ou do destino são a dupla tributação, a evasão e a concorrência tributária:

Ocorrerá **dupla tributação** no comércio entre os estados quando o produtor das mercadorias e o consumidor destas as tributarem, isto é, tem-se a dupla tributação

<sup>88</sup> YAMASHITA, Douglas. **ICMS e IVA – Princípios Especiais: Capacidade Contributiva, Não-cumulatividade, Destino e Origem**. São Paulo: IOB, 2000, p. 64-65.

<sup>89</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 72.

<sup>90</sup> FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. **Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino**. In: Revista de Administração Pública. Vol. 39, n. 01, janeiro/fevereiro 2005, p. 19.

pelo fato de um mesmo objeto estar sendo “contemplado” por mais de uma norma jurídica pertencentes a ordenamentos jurídicos diversos. Percebem-se assim os dois requisitos da dupla tributação: identidade de fato e pluralidade de normas.

A **evasão** é o contrário da dupla tributação. Esta é a múltipla tributação, aquela é a ausência da mesma frente às opções colocadas pelos princípios de tributação de origem e de destino. A opção pelo Estado exportador do princípio de destino e a opção do Estado importador pelo princípio de origem levaria à evasão fiscal – o primeiro não tributou frente ao princípio destino, por se tratar de produtos dirigidos à exportação, o segundo não tributou frente ao princípio de origem, por serem os produtos importados, não podendo com isso, tributá-los, poder conferido ao outro Estado

(...)

A questão multifacetada da **concorrência tributária** envolve aquilo que também é designado como competição tributária e guerra fiscal. (...)

Nesse sentido, a título de exemplo, pode-se supor que dois Estados façam a opção pelo princípio da tributação no destino no intercâmbio comercial entre eles. O problema da concorrência aparecerá se caso um destes Estados aplicar uma alíquota mais alta aos produtos importados do que os seus congêneres nacionais. (grifos nossos)<sup>91</sup>

De qualquer modo, tanto o princípio da origem quanto o princípio do destino apresentam vantagens e desvantagens, beneficiando ora alguns estados brasileiros, ora outros. O que se deve proporcionar são mecanismos que amenizem esses problemas, especialmente no que toca aos casos mais latentes, como o é a tributação do comércio interestadual de mercadorias efetuado pela Internet, o que será melhor explicado no próximo capítulo.

Deve-se passar, agora, a analisar, em si, a sistematização constitucional relativa às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação.

## 2.2 Operações em que o destinatário é contribuinte

A delimitação constitucional acerca das alíquotas utilizáveis nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado brasileiro se encontra no artigo 155, § 2º, VI, VII e VIII da Carta Maior:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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

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>91</sup> GASSEN, op. cit., 2004, p. 105.

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;

Primeiramente, nos termos do citado inciso VI, deve ficar claro que as alíquotas internas, ou seja, aquelas relativas às operações que se dão exclusivamente dentro do território de um mesmo estado, sempre devem ser maiores do que as alíquotas interestaduais, que são aquelas pertinentes às operações nas quais há circulação de mercadorias entre dois estados diferentes. A única exceção a essa regra pode se dar quando os estados e o Distrito Federal convenierem de modo diverso, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, “g”, que é através de Convênios firmados por unanimidade no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), nos moldes da Lei Complementar n. 24/1975.

Tal opção do constituinte originário se explica através do fato de que, caso as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, as trocas e interações comerciais entre os estados brasileiros restariam anuladas.

Roque Antonio Carrazza mostra que tal regra constitucional também serve para evitar a “guerra fiscal” entre os estados:

Isso justamente para não prejudicar o comércio entre os Estado-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.<sup>92</sup>

Assim, percebe-se que, numa operação interestadual de remessa de bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, adota-se a alíquota interestadual sendo este destinatário também contribuinte do imposto, nos termos do artigo 155, § 2º, VII, “a” da Constituição. O fato de o destinatário ser contribuinte do imposto quer dizer que este também pratica operações mercantis com a mercadoria (no caso de operações relativas à circulação de mercadorias), ou seja, também é um produtor, comerciante, industrial ou algo do gênero, fazendo parte de uma das etapas da cadeia de produção, de modo que a mercadoria ainda irá circular em direção ao consumidor final não contribuinte.

Ainda nesse caso, de acordo com o artigo 155, § 2º, VIII da Lei Maior, o estado-membro onde estiver localizado o destinatário tem direito ao recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

---

<sup>92</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 94.

Explicando melhor, no caso de operação que destine mercadoria a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro estado da Federação, o remetente da mercadoria deverá recolher ao Fisco de seu estado (o estado de saída da mercadoria) o imposto relativo à alíquota interestadual. Além disso, o próprio destinatário da mercadoria deverá pagar o ICMS ao estado-membro onde se localiza, ou seja, o estado de destino (de entrada da mercadoria), sendo que agora o tributo será calculado com base na alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Essa foi a maneira encontrada pelo legislador constituinte para tentar amenizar a concentração da receita do ICMS nos estados brasileiros considerados mais produtores, como os da região Sudeste, de modo que uma parte da arrecadação vá para os estados precipuamente mais consumidores.

Fica cristalina, assim, a opção do constituinte de 1988 pelo princípio da origem, entretanto um pouco modificado, pelo que se pode chamá-lo de “princípio da origem restrito ou mitigado”, onde o produto da arrecadação é repartido entre o estado produtor e o consumidor.

Por outro lado, o Senado Federal, obedecendo ao comando constitucional previsto no artigo 155, § 2º, IV<sup>93</sup>, da Carta Magna, editou uma Resolução estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais. Tal é a Resolução n. 22, de 1989:

**RESOLUÇÃO Nº 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. 1º** A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

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

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

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

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

Senado Federal, 19 de maio de 1989.

**SENADOR IRAM SARAIVA**

1º Vice-Presidente,  
no exercício da Presidência.

---

<sup>93</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Como se vê, o Senado Federal tentou amenizar o fato dos estados das regiões Sul e Sudeste (menos o Espírito Santo) arrecadarem, a título de ICMS, valores muito superiores aos outros estados brasileiros, através da diminuição da alíquota interestadual nas operações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (7%), para que, quando do recolhimento do imposto nos estados destinatários, estes retenham uma parcela maior do que detenhariam caso a operação se tivesse dado com a alíquota interestadual normal (12%).

Aliomar Baleeiro mostra melhor a intenção desses dispositivos constitucionais e da Resolução senatorial:

Como se vê, estando o Estado de origem localizado nas regiões Sul-Sudeste do país, mais desenvolvidas economicamente, as remessas de suas mercadorias para outras regiões, que são consumidoras líquidas, acarretam a imposição de uma alíquota menor para que o Estado de destino se aproprie de uma diferença maior em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas (18% - 7% = 11%). Mas essa diferença de tratamento, conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre Estados consumidores líquidos e produtores-exportadores líquidos. O critério de distribuição e de compensação da receita tributária nas operações de circulação interestaduais, embora mais simples, não é, entretanto, real, como se propõe na Comunidade Européia (onde, como se viu, se propõe um fundo de compensação mais preciso). Baseia-se antes na presunção, é previamente definido por região e não entre Estados-Membros, um a um, por levantamento do volume de circulação efetivamente realizado. Deveríamos pensar, isso sim, em um aperfeiçoamento da tributação chamada “comunitária” ou no Estado de origem, que é a meta a ser atingida nos mercados realmente integrados, quer na Comunidade Européia, quer, futuramente, no Mercosul.<sup>94</sup>

O que se vê, entretanto, na realidade fática, é que esse mecanismo da repartição das receitas tributárias advindas da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, nas quais o destinatário é contribuinte, tão elogiado por Baleeiro, não parece ter diminuído ou amenizado (pelo menos de modo substancial) a diferença econômica entre os estados do eixo Sul-Sudeste e entre o resto do Brasil, principalmente no que toca aos situados no eixo Norte-Nordeste.

Mesmo assim, essa ainda é uma solução interessante, quando comparada com a regra constitucional relativa às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro estado da Federação, que passará a ser vista no próximo sub-tópico.

<sup>94</sup> BALEEIRO, op. cit., 1999, p. 167.

### 2.3 Operações em que o destinatário não é contribuinte

Já no que tange às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, o artigo 155, § 2º, VII, “b”<sup>95</sup>, da Constituição Federal, impõe que se aplique a alíquota interna, no caso de o destinatário não ser contribuinte do imposto estadual.

Isso quer dizer que, quando um não-contribuinte do ICMS (que pode ser considerado um simples particular, que não pratica operações mercantis<sup>96</sup>, ou ainda quem, no caso concreto lhe possa ser equiparado, como um empresário que adquira uma mercadoria para consumo próprio ou para o ativo fixo de sua empresa) adquira uma mercadoria oriunda de um estado-membro diferente do que ele se localiza, o remetente do bem irá recolher ao estado de origem (de saída da mercadoria) o tributo estadual calculado com base na alíquota interna deste mesmo estado.

Aí se dá a aplicação do princípio da origem “puro”, já que a receita tributária decorrente do ICMS irá ficar exclusivamente no estado de origem da mercadoria ou serviço.

É patente que, nessas situações, os estados da Federação produtores ou exportadores serão fortemente beneficiados em detrimento dos estados consumidores, que não arrecadarão um centavo sequer a título de ICMS quando da compra, por seus residentes, de mercadorias oriundas de outros estados brasileiros.

É desnecessário dizer que tal expediente sofre extensas críticas da doutrina, como é o caso de Douglas Yamashita:

A citada alínea “b”(adoção da “*alíquota interna*, quando o destinatário não for contribuinte”, nas operações ou prestações interestaduais a consumidor final) consiste numa clara opção pelo *princípio da origem*, o que traz, se não inconstitucionalidades, pelo menos todas aquelas inconveniências supramencionadas a respeito do princípio de origem. Isso porque, por exemplo, ao comprar mercadorias ou serviços de estado membro de baixa tributação, o consumidor final não sujeito passivo do ICMS é privilegiado em relação a outros consumidores finais do *mesmo estado membro* que comprarem *exatamente a mesma mercadoria ou serviço* do próprio ou de um terceiro estado membro com tributação superior. Ora, de acordo com o princípio da isonomia segundo a capacidade contributiva (arts. 5º, *caput*, 145, § 1º, e 150, II, da CF/88) o *montante econômico do consumo final*

<sup>95</sup> Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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

a) (...)

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

<sup>96</sup> CARRAZZA, op. cit., 2011, p. 94.

*(dispêndio definitivo de renda)* é que deveria ser o critério de comparação entre mercadorias ou serviços, *nunca sua origem*.<sup>97</sup>

Além de ser duramente condenada por boa parte dos autores tributaristas, tal opção constitucional pela adoção do princípio da origem nas operações interestaduais que envolvam consumidor final não-contribuinte vem representando, nos dias atuais, um agravamento dos conflitos entre os estados-membros da Federação Brasileira, especialmente no que toca ao comércio efetuado pela Internet, que cresceu vertiginosamente nos últimos anos.

Pelo fato de a receita do ICMS ficar exclusivamente no estado de origem das operações que enviam mercadorias a outros estados-membros, estes (os estados consumidores) estão se insurgindo e, ao alvedrio da Constituição Federal, praticando atos tendentes a aumentar sua arrecadação, sob a justificativa de uma justiça fiscal.

Como restará demonstrado no próximo e último capítulo da presente monografia, a postura desses estados-membros que se dizem prejudicados é inconstitucional e vem provocando uma nova faceta da “guerra fiscal” do ICMS no nosso país.

---

<sup>97</sup> YAMASHITA, op. cit., 2000, p. 67-68.

### **3 O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da “guerra fiscal” entre os estados**

Na última parte do trabalho, após se ter definido e caracterizado o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, especialmente o ICMS – circulação de mercadorias, e ainda tecendo comentários acerca da delimitação constitucional relativa às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação, chega-se ao momento de analisar a situação atual da tributação pelo imposto estadual das operações efetuadas através da Internet.

Cada vez mais as empresas brasileiras optam por disponibilizar os seus produtos aos consumidores através de *sites* na Internet, existindo muitas, inclusive, que atuam exclusivamente na rede mundial de computadores. O setor de vendas pela Internet é um seguimento do mercado brasileiro que não para de crescer, devido às constantes inovações tecnológicas, ao aumento do acesso à Internet pelas classes de renda mais baixa, e pelas inúmeras vantagens que este modo de comércio proporciona aos empresários, como praticidade e redução nos custos.

As vendas pela Internet podem ser relativas a bens materiais (ou corpóreos), como roupas e eletrodomésticos, ou relativas a bens imateriais (não-corpóreos), como *softwares*, e filmes, distinção que será melhor explicitada posteriormente, sendo que, em relação ao primeiro tipo (vendas de bens corpóreos), que é o que mais interessa para a finalidade da monografia, tem-se travado, nos últimos anos, disputas entre os estados-membros brasileiros acerca de quem deve ficar com os valores arrecadados a título de ICMS nessas vendas *on-line*.

Ocorre que, na grande maioria dos casos, quando se dá uma venda pela Internet de um bem material, este bem será produzido nas regiões mais industrializadas de nosso país (Sudeste e Sul) para posteriormente ser enviado para quem o adquiriu por meio eletrônico, que pode estar localizado em qualquer estado brasileiro. Tendo a Constituição Federal optado pelo princípio da origem, nos casos de operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como visto no capítulo anterior, a arrecadação do ICMS nessas operações de comércio eletrônico fica toda a cargo dos estados de origem da mercadoria, que,

preponderantemente, são os estados mais industrializados e desenvolvidos de nossa Federação.

Desse modo, os estados preponderantemente consumidores, que são aqueles em geral menos industrializados e desenvolvidos, sentindo-se prejudicados com tal mecanismo de distribuição de competência para arrecadação do tributo estadual nessas operações, passaram a por em prática alterações em suas legislações com o objetivo de também arrecadarem ICMS quando da entrada da mercadoria no território de seus estados.

Tal atitude desses estados brasileiros é flagrantemente inconstitucional, como ficará demonstrado. Antes, porém, deve-se conceituar as trocas comerciais praticadas através da Internet, que são chamadas de comércio eletrônico.

### 3.1 O comércio eletrônico

O comércio eletrônico, ou *e-commerce*, como o próprio nome leva a crer, é aquele efetuado por meio eletrônico, no sentido de que as partes contratantes interagem e se comunicam eletronicamente, ao contrário dos meios tradicionais, em que os sujeitos se relacionam e contratam pessoalmente, na ampla maioria das vezes.

Para que essa integração se dê por meio eletrônico, a Internet é o principal mecanismo utilizado. A Internet pode ser considerada uma rede mundial de interligação entre computadores, na qual bilhões de pessoas ao redor do mundo podem se intercomunicar e trocar informações entre si, além de ser um interessante meio pelo qual os indivíduos podem efetuar transações comerciais.

Guilherme Cezaroti mostra bem o sentido do termo “comércio eletrônico” e a importância da Internet na definição daquele:

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

Considerando que a internet é a rede mais conhecida para troca de mensagens carregadas por elétrons, ela é o meio mais conhecido do comércio eletrônico. Ou seja, a rede mundial de computadores é um meio de realização das transações, quer seja o bem entregue pela própria rede, de forma digitalizada, quer a entrega seja feita por meios não-eletrônicos.<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 29.

De modo semelhante, Carlos Eduardo do Nascimento também vê o comércio eletrônico necessariamente atrelado à Internet:

De uma forma geral, pode-se definir o comércio eletrônico como uma versão atualizada e informatizada dos tradicionais negócios ou lojas comerciais, onde ocorrem os denominados “negócios Web”, podendo-se adquirir tantos produtos e serviços de acordo com a necessidade dos consumidores interessados. O comércio eletrônico se realiza com a utilização de tecnologias de informação avançadas aumentando de maneira eficiente as relações entre parceiros comerciais, visando o desenvolvimento de vendas de bens e prestações de serviços, quer entre empresas, quer ao consumidor final. Assim, a Internet, como “rede mãe”, é a plataforma de lançamento do comércio eletrônico (*e-commerce* ou *cybercommerce*), sem a qual não é possível a existência do comércio eletrônico.<sup>99</sup>

Assim, o comércio eletrônico dos dias atuais é aquele efetuado através da Internet, que é esse revolucionário meio de interação entre os seres humanos que desconsidera as barreiras geográficas para interconectar indivíduos de qualquer parte do mundo, facilitando as trocas de mensagens e informações e viabilizando um modo de se praticar o comércio bastante prático, eficiente e barato.

Percebe-se, também, que o comércio eletrônico pode envolver desde a comercialização de bens materiais (corpóreos) até a comercialização de bens imateriais (incorpóreos), o que leva a doutrina a distinguir essa espécie de comércio entre comércio eletrônico indireto e comércio eletrônico direto, como bem explica Carlos Francisco de Sousa Maia:

A doutrina classifica o comércio eletrônico de acordo com a forma pela qual o produto comercializado é entregue ao consumidor final. Se o bem comprado foi incorpóreo, estiver digitalizado e sua entrega ocorrer via rede mundial, a Internet, estamos diante do comércio eletrônico direto. Se o bem for corpóreo, necessita de terceiros para transportá-lo, logo, estamos diante de um comércio eletrônico indireto.<sup>100</sup>

Mais uma vez, Guilherme Cezaroti ajuda a entender melhor essa distinção entre os comércios eletrônicos direto e indireto:

Os adjetivos “direto” e “indireto” são utilizados como sinônimos de imediato ou não, ou seja, dizem respeito à existência ou não de intermediários que prestarão ao fornecedor o serviço de entrega do bem contratado ao consumidor. Na hipótese de a entrega do bem ser feita por meios eletrônicos, não há um intermediário perceptível entre fornecedor e consumidor; na hipótese de a entrega do bem ser feita pelos

<sup>99</sup> NASCIMENTO, Carlos Eduardo do. **Direito Tributário Virtual: A Concorrência no Comércio Eletrônico**. 1 ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2009, p. 90.

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

meios tradicionais, haverá um intermediário para a realização da entrega do bem ao consumidor (transportador).<sup>101</sup>

Portanto, o comércio eletrônico direto envolve a comercialização de bens imateriais, ou seja, incorpóreos, que circulam entre o fornecedor e o consumidor de maneira direta, eletronicamente. Assim, o comércio eletrônico direto é aquele relativo às transações comerciais de bens como *softwares* (programas de computador), jogos eletrônicos, música, filmes e livros em formato digital, e todos aqueles outros que, encontrando-se digitalizados, transferem-se de modo eletrônico do fornecedor ao consumidor.

No que toca a essa modalidade de comércio eletrônico, a questão atinente à possibilidade ou não de tributação por ICMS dessas transações é questão altamente controversa na doutrina e nos tribunais pátrios. A discussão se centra, basicamente, em se considerar ou não tais bens incorpóreos como mercadorias, já que, como vimos anteriormente, o conceito de mercadoria no direito brasileiro historicamente se relaciona a bem móvel corpóreo. Vale a menção a título de curiosidade, já que tal temática transborda os objetivos do presente trabalho.

Já quanto ao comércio eletrônico indireto, este é aquele relativo a bens materiais (corpóreos), em que apenas a transação (a aquisição, através do contrato) é efetuada por meio eletrônico, sendo que a entrega do bem adquirido é realizada pelos meios tradicionais, como por empresas transportadoras. Nesse caso há um desdobramento físico da operação efetuada pela Internet, onde, após a ocorrência da aquisição *on-line* (eletrônica), o bem transacionado sairá de um estabelecimento ou depósito do vendedor ou fornecedor e irá ser transportado em direção ao consumidor. Esse é o caso de aquisições, através da rede mundial de computadores, de vestuário, equipamentos eletrônicos, eletrodomésticos, CD's de música, brinquedos, livros (os "tradicionais", ou seja, aqueles impressos), DVD's de filmes, e até mesmo *softwares* (desde que venham contidos em um suporte físico, como o caso daqueles vendidos nas prateleiras de lojas) além de todo e qualquer outro bem tangível.

É essa modalidade de comércio eletrônico, o indireto, que interessa para a monografia, já que, sendo perfeitamente enquadrável nas regras de incidência do ICMS, ela é que vem promovendo as disputas entre os entes tributantes estaduais acerca de quem deve ficar com a receita originada do imposto estadual, se o estado de origem da mercadoria ou o

---

<sup>101</sup> CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 32.

estado onde se localiza o consumidor da mesma, o que será analisado nos momentos seguintes do presente capítulo.

A título de ilustração, e para que tenhamos uma noção da quantidade de dinheiro envolvida na disputa, somente no primeiro semestre do ano de 2011 foram faturados R\$ 8,4 bilhões no comércio eletrônico brasileiro, o que representa um crescimento de 24% relativamente ao mesmo período do ano anterior. Para se atestar o crescimento espantoso dessa modalidade de comércio no Brasil, apenas nos seis primeiros meses do corrente ano já foram movimentadas quantias superiores aos R\$ 8,2 bilhões relativos a todo o ano de 2008<sup>102</sup>.

Ainda, no que toca à participação relativa de cada estado ou região do Brasil na arrecadação do ICMS (valor total, que inclui, obviamente, o montante de ICMS relacionado à tributação do comércio eletrônico), percebe-se que somente a região Sudeste arrecada aproximadamente 55% desse montante, sendo a região Sul (“apenas” com os seus três estados-membros) responsável por 15%, a mesma percentagem relativa a toda região Nordeste. No que tange aos estados individualmente considerados, vemos a liderança absoluta do estado de São Paulo, que fica com 34% de todo o montante arrecadado a título de tributação pelo imposto estadual no país, sendo seguido por Minas Gerais, que abocanha 10% desse valor<sup>103</sup>.

### **3.2 A possibilidade de tributação do comércio eletrônico indireto por ICMS e a obrigatória aplicação do artigo 155, § 2.º, VII, “b”, da Constituição Federal, no caso de consumidores finais não contribuintes localizados em outro estado**

Primeiramente, antes de adentrar na análise da disputa que vem sendo travada entre os estados brasileiros pelo produto da arrecadação do ICMS relativo às transações comerciais efetuadas através da Internet, deve-se ter em mente que a incidência desse imposto estadual no comércio eletrônico, em se tratando do comércio eletrônico indireto, é perfeitamente possível, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio.

Em relação ao comércio eletrônico direto, aquele que envolve bens incorpóreos, não há consenso na doutrina e mesmo no Judiciário acerca da possibilidade ou não de incidência de ICMS, pois, como apontado anteriormente, ainda há dificuldade de se considerar como mercadorias os bens intangíveis.

---

<sup>102</sup> Disponível em: <<http://www.webshoppers.com.br/webshoppers/WebShoppers24.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2011.

<sup>103</sup> Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 31 out. 2011.

Já no que toca ao comércio eletrônico indireto, não há dúvidas com relação à possibilidade de tributação dessas operações pelo imposto estadual. Isso porque a comercialização de um bem corpóreo efetuada pela Internet é análoga à comercialização de uma mercadoria que se dá pelos meios tradicionais. A única diferença é que a interação entre vendedor e comprador, incluindo a contratação, se dá se forma não-pessoal, em ambiente virtual na Internet. O restante da operação, relativo ao envio do produto até o consumidor, se dá exatamente do modo como ocorre na compra e venda tradicional, já que a mercadoria irá sair de um depósito ou estabelecimento do vendedor (ou de terceiro vinculado a este) para ser transportado até o comprador.

Essa semelhança entre o comércio eletrônico indireto e o tradicional é bem explicitada por Carlos Eduardo do Nascimento:

O comércio eletrônico de bens corpóreos assemelha-se ao comércio tradicional, a distinção entre eles está na forma como ocorrem, como a diferenciação quanto à veiculação de propaganda, marketing, vitrines, pagamento e demais fatores que influenciam na transação de compra e venda. No comércio virtual, ou e-commerce, tudo isso ocorre via Internet e, após a efetivação da compra, a entrega do produto solicitado pelo comprador será efetuada no endereço fornecido pelo mesmo à empresa virtual. Logo, sendo a mercadoria adquirida um bem material, tudo indica que a incidência de impostos deve suceder da mesma forma como acontece com o comércio tradicional, físico, uma vez que ocorre a compra e venda de uma mercadoria que contém um suporte físico, devendo ser observado o requisito que quando da aquisição da aludida mercadoria pelo consumidor virtual, para incidência de tributos, a mesma deverá ter fins lucrativos para a empresa que a está comercializando.<sup>104</sup>

Assim, pode-se concluir, como o mesmo autor o faz, que são perfeitamente aplicáveis ao comércio eletrônico as regras que determinam a incidência de ICMS sobre as operações de compra e venda de mercadorias, já que a essência da operação de comércio *online* é a mesma das operações comerciais tradicionais.<sup>105</sup>

Dessa maneira, fica patente que a incidência do ICMS no comércio eletrônico de bens materiais deve ser dar do mesmo modo como é tributada uma operação tradicional de circulação de mercadorias, já que a única diferença entre ambas é o modo como se dão as tratativas entre vendedor e comprador.

Nesta toada, devem ser aplicadas às operações comerciais eletrônicas as regras relativas a uma operação comum de circulação de mercadorias, ou seja, todas aquelas relativas ao ICMS vistas no primeiro capítulo da presente obra. Assim, o vendedor ou

---

<sup>104</sup> NASCIMENTO, op. cit., 2009, p. 103.

<sup>105</sup> NASCIMENTO, op. cit., 2009, p. 113.

fornecedor virtual só poderá ser tributado após a efetiva concretização da hipótese de incidência do ICMS, quando da saída da mercadoria do estabelecimento, que representa a tradição do produto (no caso, tradição consensual, já que o produto irá ser previamente transportado antes de efetivamente estar na posse do consumidor).

Até aí não se encontra problemas na realidade fática, já que todos os Fiscos estaduais do país procedem da maneira demonstrada, tributando as operações de comércio eletrônico indireto cujos vendedores ou fornecedores possuem estabelecimentos, armazéns ou depósitos em seus territórios. Não poderia ser diferente, já que, como ilustrado, tais operações virtuais envolvem grande quantia de dinheiro, que aumenta a cada dia, pelo acelerado crescimento do comércio eletrônico no Brasil.

Tendo em vista o fato de que, na grande maioria dos casos, uma operação de comércio eletrônico indireto representa uma operação interestadual de circulação de mercadorias, já que os grandes industriais e produtores de mercadorias em geral se concentram na região Sudeste e Sul do Brasil, de modo que consumidores do país inteiro adquirem pela Internet bens produzidos nessas localizações, os estados da Federação localizados nessas áreas se beneficiam com uma alta arrecadação de ICMS. Tudo isso, pelo fato de a Constituição Federal ter optado, como vimos no capítulo 2, por um princípio da origem no que toca às operações interestaduais (além de um princípio da origem mitigado, quando a operação for destinada a consumidor final contribuinte localizado em outro estado).

No caso de o destinatário da mercadoria ser um industrial, comerciante ou produtor localizado em outro estado (a quem a Constituição chama de “consumidor final contribuinte”, que será aquele que irá utilizar a mercadoria como insumo para a produção de outra mercadoria, representando apenas mais uma fase do processo de produção, ou aquele que apenas irá revender a mesma), como já demonstrado, o remetente da mercadoria deverá recolher ao Fisco de seu estado (o estado de saída da mercadoria) o imposto relativo à alíquota interestadual. Além disso, o próprio destinatário da mercadoria deverá pagar o ICMS ao estado-membro onde se localiza, ou seja, o estado de destino (de entrada da mercadoria), sendo que agora o tributo será calculado com base na alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual<sup>106</sup>. Tal deve se dar mesmo nos casos em que tal operação

---

<sup>106</sup> Cabe trazer a tona mais uma vez o art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII, da Constituição:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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

interestadual se dê no âmbito do comércio eletrônico, já que, repita-se, não há diferença substancial entre a modalidade virtual e a tradicional.

Aí foi instituído o princípio da origem mitigado, já que tanto o estado de origem quanto o estado de destino da mercadoria irão ser contemplados com a arrecadação do tributo estadual. Não se encontram maiores problemas, em tais ocorrências, relativos a conflitos ou disputas entre os entes federativos estaduais, já que há o mecanismo constitucional de repartição da arrecadação do ICMS entre os dois estados envolvidos na operação interestadual.

Já no que toca às operações interestaduais que destinam bens para compradores localizados em outro estado, com o objetivo de consumo próprio (a quem a Constituição chama de “consumidores finais não contribuintes”), como também já foi analisado no capítulo anterior, o que vale mesmo para as compras efetuadas através da Internet, o remetente do bem irá recolher ao estado de origem (de saída da mercadoria) o tributo estadual calculado com base na alíquota interna deste mesmo estado<sup>107</sup>.

Nesse caso tem-se o princípio da origem puro, ou seja, a tributação por ICMS se dá exclusivamente no estado de origem da mercadoria, ficando este ente federativo com todo o valor arrecadado a título do imposto estadual relativo às operações, mesmo de comércio eletrônico, nas quais mercadorias saem de estabelecimentos situados em seu território, destinadas a consumidor final que não seja contribuinte.

Cabe ressaltar, mais uma vez, que a diferenciação constitucional entre “consumidor final contribuinte” e “consumidor final não contribuinte” é um mero formalismo relativo à nomenclatura, já que, como visto anteriormente, sendo o ICMS um tributo sobre o consumo, esses contribuintes indicados na Constituição são na realidade os contribuintes de direito, que apenas repassam ao Fisco o valor efetivamente pago pelo contribuinte de fato (aquele que arca na realidade fática com o ônus tributário, já que o valor do imposto estadual vem “embutido” no preço da mercadoria), que é sempre o consumidor final da mercadoria,

---

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

b) (...)

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

<sup>107</sup> Cabe mostrarmos também, mais uma vez, o art. 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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

a) (...)

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

entendido este como aquele que adquire o produto para uso pessoal (como também os casos de empresários e pessoas jurídicas que adquirem bens para seu ativo fixo). Desse modo, consumidor final nunca poderá ser contribuinte (de direito), tendo em vista que os contribuintes de direito sempre praticarão operações industriais ou comerciais posteriores com a mercadoria. Essa nomenclatura utilizada pela Carta Constitucional é apenas um mecanismo utilizado para, primeiramente, “mascarar” o fato de que quem realmente paga o tributo é o consumidor final, e, além disso, operacionalizar e facilitar a arrecadação do imposto, que é cobrado diretamente dos industriais, produtores e comerciantes. Mesmo assim, deve-se continuar utilizando tais termos constitucionalmente instituídos, até para entender bem a atual “guerra fiscal” do comércio eletrônico.

Voltando ao tema em si, percebe-se que é no comércio eletrônico indireto envolvendo consumidores finais não contribuintes que se situa o cerne dessa faceta da “guerra fiscal” relativa ao comércio pela Internet. Tendo as vendas eletrônicas crescido vertiginosamente nos últimos anos, cada vez mais os estados industrializados e desenvolvidos (que são, geralmente, os estados remetentes das mercadorias adquiridas eletronicamente) têm arrecadado ICMS nessas operações virtuais, em detrimento dos estados menos desenvolvidos (onde se situam parte considerável dos consumidores *on line*), que não arrecadam valor algum.

Com base nesse fato, os estados que se dizem prejudicados com tal sistemática passaram a praticar atos, a revelar de fundamentos constitucionais ou legais, tendentes a promoverem a arrecadação de ICMS também no âmbito de seu território, ou seja, quando da entrada da mercadoria adquirida eletronicamente oriunda de outro estado brasileiro.

Isto será melhor ilustrado no próximo sub-tópico, mas desde já deve-se ter em mente que tal expediente desses estados é claramente inconstitucional, já que afronta de modo explícito a regra do artigo 155, § 2º, VII, “b”, da nossa Carta Magna.

Quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, a Internet era algo ainda muito incipiente e ainda dava os seus primeiros passos, e o comércio eletrônico era praticamente inexistente, de modo que o princípio da origem insculpido nela não levava aos transtornos atuais, já que a compra de mercadorias para consumo próprio em outros estados ocorria em escala muito menor do que ocorre atualmente, principalmente pela hodierna existência plena da Internet como forma eficiente de comercialização. Antes do advento do comércio eletrônico, quando a venda de uma mercadoria se dava pelos meios tradicionais, no caso de operações interestaduais havia, entre o produtor/vendedor do estado de origem e o

consumidor final, a intermediação de um comerciante do estado de destino, ou seja, o consumidor adquiria o bem em uma loja “física” situada em seu próprio estado, sendo que este comerciante é quem havia anteriormente adquirido o produto do produtor/vendedor do estado de origem. Desse modo, o estado de destino recebia a sua parcela de ICMS. Com a comercialização pela Internet, esse comerciante intermediário situado no estado de destino desaparece, já que o consumidor adquire a mercadoria diretamente do produtor/vendedor do estado de origem, o que faz com que apenas este estado tenha direito ao recolhimento do imposto estadual.

É essa mudança no perfil das transações comerciais no país que vem provocando essa nova modalidade de “guerra fiscal”, com os estados predominantemente consumidores adotando medidas para também poderem cobrar ICMS nas operações comerciais eletrônicas.

O que deve ficar claro é que não podemos chancelar a desobediência frontal a dispositivo constitucional, sob qualquer argumento que seja. No comércio eletrônico indireto, no qual o consumidor final não é contribuinte, deve-se seguir a regra do artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição, de modo que apenas o estado de origem pode tributar a operação. Se tal mecanismo é justo ou não, é outra discussão, sendo que há meios hábeis para uma eventual mudança, como uma Emenda Constitucional, não através de atos infra-constitucionais como Decretos, Leis Ordinárias e até Protocolos no âmbito do CONFAZ.

Assim, deve-se passar agora a examinar alguns dos atos dos estados que se julgam prejudicados com a sistemática constitucionalmente estatuída para as operações interestaduais de comércio eletrônico indireto, especialmente o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011.

### **3.3 A problemática advinda de atos arbitrários de alguns estados brasileiros. O Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011**

Especialmente a partir do ano de 2009, diversos estados brasileiros passaram a editar leis e decretos estabelecendo a obrigatoriedade do recolhimento de ICMS quando da entrada em seus territórios de mercadorias adquiridas através da Internet por pessoas físicas ou jurídicas lá residentes, não importando se os consumidores são contribuintes ou não do referido imposto.

Insatisfeitos com o fato de somente o estado de origem ter o direito de tributar a operação de comércio eletrônico (quando esta envolva consumidor final não contribuinte), e atentos à crescente receita que deixam de obter (já que as vendas pela Internet não param de

umentar), tais entes federados “rebeldes” acabaram por estatuir uma nova obrigação tributária para as empresas de *e-commerce*, que é um novo pagamento de ICMS na entrada do estado de destino, além do já recolhido ao estado de origem.

Tendo em vista o fato de que a maior parte das empresas que atuam no seguimento do comércio eletrônico (além dos produtores e industriais) está localizada nas regiões Sul e Sudeste, especialmente no estado de São Paulo, os estados aí situados vem alcançando grandes quantias a título de tributação por ICMS das vendas efetuadas pela Internet.

Por outro lado, os estados menos industrializados e desenvolvidos, que têm, portanto, um caráter de estados consumidores, não podem, pelas regras constitucionais atualmente em vigor, cobrar ICMS dessas vendas eletrônicas, o que, sem dúvidas, representa uma ausência de uma importante fonte de renda para esses estados.

Não concordando com esse sistema constitucionalmente estabelecido, tais estados consumidores passaram então a promover alterações em suas legislações com vistas a também serem agraciados com uma parcela do imposto estadual referente às crescentes vendas virtuais. Então, sob a justificativa de gerar uma “justiça fiscal”, com a finalidade de obter também a sua parte do ICMS, estes estados tomaram medidas como a criação de barreiras fiscais, retenção de mercadorias na entrada do estado e até a instituição de uma nova espécie de substituição tributária, onde o substituto seria o remetente da mercadoria, responsável agora também pelo recolhimento do ICMS devido ao estado de destino.

Tais atos arbitrários, desprovidos de qualquer fundamentação constitucional e legal, foram praticados por diversos estados brasileiros, principalmente da região Nordeste. Alguns exemplos são os estados do Piauí (Lei do Estado do Piauí n. 6.041, de 30.12.2010<sup>108</sup>), Bahia, Ceará, Sergipe e Mato Grosso (Decreto do Estado do Mato Grosso n. 2.033, de 10.07.2009<sup>109</sup>).

---

<sup>108</sup> Art. 1º Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de que trata a Lei nº 4.257, de 06 de janeiro de 1989, incidirá sobre as entradas neste Estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí – CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

<sup>109</sup> Art. 1º Acrescentado o artigo 216-M-1 as disposições permanentes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.944, de 6 de outubro de 1989, com a seguinte redação:  
"Art. 216-M-1 Sem prejuízo de outras situações previstas neste regulamento ou das fixadas no artigo precedente, nas hipóteses adiante arroladas, o remetente localizado em outra unidade federada deverá previamente inserir no Sistema de Informações de Notas Fiscais de Saída e de Outros Documentos Fiscais, os dados relativos às respectivas operações ou prestações, bem como atender, no que couber, as demais disposições deste capítulo:

O que passou a ocorrer foi uma proliferação de medidas do tipo, por inúmeros estados da Federação, movimento esse que culminou na edição do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Tal figura infralegal representa um acordo entre quase todas as unidades federadas brasileiras (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 a posterior adesão do Mato Grosso do Sul e de Tocantins), que estabeleceu a exigência de cobrança de ICMS na entrada do estado destinatário das mercadorias adquiridas em operações interestaduais efetuadas de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Tal Protocolo chega ao extremo de afirmar que o pagamento do imposto estadual deve se dar, inclusive, nos casos de mercadorias oriundas de unidades da Federação não signatárias do Protocolo.

Para termos a exata medida da situação criada, deve-se analisar a redação completa do citado Protocolo:

**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.*

**Os Estados de 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,** neste ato

representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,

considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;

considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

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

---

I - em relação às operações e prestações cuja aquisição ocorrer a distância ou de forma não presencial no estabelecimento remetente;

II - que destinem mercadorias a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou pessoa física domiciliada neste Estado.

§ 1º Na forma do §2º será exigida na entrada no estado a antecipação do imposto relativo às hipóteses a que se referem os incisos do *caput*, quando a operação ou prestação:

(...)

§ 2º Observado o disposto no §4º, a antecipação a que se refere o §1º será exigida do remetente localizado em outra unidade federada, por ocasião da entrada do Estado, ainda que a operação ou prestação seja destinada a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou pessoa física, hipótese em que será determinada mediante aplicação dos percentuais equivalente a:

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

#### **PROTÓCOLO**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - não signatária deste protocolo;

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

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

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

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

Desde já fica clara a inconstitucionalidade de tal figura, já que contraria frontalmente a disposição do artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, que, como vimos anteriormente, traz regra expressa acerca da obrigatoriedade de a tributação por ICMS se dar exclusivamente no estado de origem, quando há uma operação interestadual de circulação de mercadorias que envolva consumidor final não contribuinte, sendo que esse é exatamente o caso das vendas pela Internet nas quais mercadorias são adquiridas para consumo próprio.

Inclusive, tal preceito representa, indubitavelmente, uma norma constitucional auto-executável, sendo que, nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, “consideram-se auto-executáveis as disposições constitucionais bastantes em si, completas e suficientemente precisas na sua hipótese de incidência e na sua disposição, aquelas que ministram os meios pelos quais se possa exercer ou proteger o direito que conferem, ou cumprir o dever e desempenhar o encargo que elas impõem”<sup>110</sup>.

O mandamento constitucional do artigo 155, § 2º, VII, “b”, não depende de nenhuma regulamentação legislativa ou de criação de procedimento especial para que se irradiem os seus efeitos. Ele é suficiente, independentemente de qualquer outro dispositivo. Tudo que o intérprete e aplicador da lei tributária devem fazer é seguir a literalidade do citado dispositivo, que, além de tudo, não parece trazer dúvidas interpretativas.

Portanto, basta que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, se adote a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, de modo que o estado de destino não pode promover o recolhimento do imposto em tais ocasiões. É isso que a Constituição expressamente exige, de modo claro e literal, o que, obviamente, não deve ser desobedecido, sob pena de total desrespeito ao sistema jurídico brasileiro.

Por outro lado, além de o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011 afrontar regra constitucional expressa, o que já é temerário, tal se deu por meio completamente inadequado, qual seja através de um protocolo no âmbito do CONFAZ.

O CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) é uma espécie de órgão composto por representantes das Fazendas de todos os estados brasileiros (e do Distrito

---

<sup>110</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 28.

Federal) que tem a finalidade de promover políticas relativas à competência tributária dos estados-membros, entre as quais as atinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Tal Conselho nasceu a partir da edição da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, que, em seu artigo 1º, instituiu a exigência de convênios (celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ) para que ocorram isenções e benefícios relativos ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias (o atual ICMS)<sup>111</sup>.

Se a desobediência ao artigo 155, § 2º, VII, “b”, do Texto Constitucional se desse através de um convênio no CONFAZ (nos quais deve haver inclusive decisão unânime dos estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar 24/75<sup>112</sup>), já seria algo absurdo, já que até por lei ordinária isso é vedado.

Ocorre que tal expediente se deu, incrivelmente, através de um Protocolo no âmbito do CONFAZ, que é espécie de acordo entre dois ou mais estados e o Distrito Federal para o estabelecimento de meros procedimentos relativos a assuntos fiscais, sendo que resta proibido, expressamente pelo Regimento Interno do CONFAZ (Convênio ICMS 133/97), o estabelecimento, através de protocolos, de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - À redução da base de cálculo;

II - À devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - À concessão de créditos presumidos;

IV - A quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - Às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

<sup>112</sup> Art. 2º Os convênios a que alude o artigo 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§ 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

<sup>113</sup> Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I - a implementação de políticas fiscais;

II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Parágrafo único. *Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.* (grifos nossos)

Isso parece ter sido uma manobra de alguns estados brasileiros, que, ao perceber que não conseguiriam a unanimidade exigida nos Convênios do CONFAZ (já que, logicamente, não conseguiriam o apoio dos estados produtores mais industrializados e desenvolvidos), tentaram se utilizar da solução rápida dos Protocolos do CONFAZ para alcançarem os seus objetivos (inconstitucionais) de tributar o comércio eletrônico também na entrada dos estados destinatários das mercadorias advindas de outras unidades da Federação.

Esse é mais um exemplo do absurdo que é a relação da Administração Pública Brasileira com os administrados, onde aquela, ao invés de perseguir as finalidades e interesses destes, busca na realidade alcançar objetivos próprios, ao alvedrio das disposições legais e constitucionais. Tal fenômeno é mais acentuado ainda quando se trata do Sistema Tributário, onde a sanha arrecadatória do Governo faz com que se tente passar por cima de tudo e de todos para que se aumentem as já enormes receitas do Estado.

Atitudes como essa levam, impreterivelmente, a desequilíbrios, e quem acaba sendo o grande prejudicado é, como no mais das vezes, o cidadão comum, no caso específico o contribuinte (de fato), que é aquele que adquire a mercadoria através da Internet, e acaba tendo que arcar com um imposto maior (repassado pelo vendedor através do preço do produto, tudo em virtude dessa dupla tributação, no estado de origem e no estado de destino).

Primeiramente, o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011 é uma clara ofensa ao princípio da legalidade tributária<sup>114</sup>. A exigência do recolhimento do imposto estadual na entrada do estado destinatário da mercadoria, quando de uma operação interestadual de comércio eletrônico, não é nada mais do que uma exigência de um novo ICMS, ou mesmo um aumento no ICMS já cobrado. Tudo isso feito à revelia de uma lei instituidora, através de um mero protocolo do CONFAZ, o que é absolutamente vedado pela regra da legalidade estrita estampada na Constituição, em seu artigo 150, inciso I.

Por outro lado, com a sistemática instituída pelo absurdo Protocolo, passa a ocorrer um típico caso de bitributação, já que estará sendo exigido o mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador, por duas pessoas políticas diferentes (o estado de origem da mercadoria e o estado de destino da mesma). Tal expediente é vedado pelo ordenamento jurídico-tributário brasileiro, já que a competência tributária relativa a cada espécie de tributo está distribuída pela Constituição. Além disso, o Código Tributário Nacional nos mostra que a

---

<sup>114</sup> 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;

competência tributária é indelegável<sup>115</sup> e que cabe ação de consignação em pagamento nos casos de exigência, por mais de um ente tributante, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador<sup>116</sup>.

Além disso, o citado Protocolo leva a um claro desrespeito ao princípio do não confisco, insculpido no Sistema Tributário Brasileiro no artigo 150, inciso IV, da Carta Maior<sup>117</sup>.

A essência de tal princípio nos é explicitada por Aliomar Baleeiro:

Embora do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art.150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como acarretaria no caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.<sup>118</sup>

Tributar uma operação interestadual de comércio eletrônico, que envolva consumidor final não contribuinte, tanto no estado de origem da mercadoria (como manda a Constituição) quanto no estado de destino da mesma (como propõe o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, de maneira inconstitucional), leva claramente a um efeito confiscatório do patrimônio do comprador *on line* do bem, já que o ônus econômico dessa bitributação será repassado ao consumidor pelo mecanismo do preço.

Um exemplo corrobora tranquilamente tal conclusão. No caso de uma mercadoria ser enviada por um vendedor situado no estado de São Paulo a um comprador residente na Bahia, a tributação, que deveria ser de 18% sobre o valor do bem<sup>119</sup> caso fosse respeitada a Constituição Federal, passará a ser acrescida do diferencial de alíquotas previsto no Protocolo

<sup>115</sup> Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

<sup>116</sup> Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...)

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

<sup>117</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>118</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 573.

<sup>119</sup> Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989.

(em sua Cláusula Terceira), ou seja, 10% (17%<sup>120</sup> - 7%). Desse modo, na situação em que um produto tenha um valor de R\$ 100,00, o consumidor (o “verdadeiro” contribuinte, o contribuinte de fato), irá arcar com um ICMS na casa de R\$ 28,00 (R\$ 18,00, relativos ao estado de São Paulo, acrescidos de R\$ 10,00, relativos ao imposto cobrado pelo estado da Bahia quando da entrada da mercadoria em seu território).

Isso representa um aumento no valor a ser pago a título do imposto estadual equivalente a 55,55%, o que é totalmente desproporcional e não-razoável. Além disso, tributar o consumo de um bem com uma alíquota de praticamente um terço do valor do mesmo não representa outra coisa senão o caráter confiscatório do tributo.

Por outro lado, a prática advinda do temeroso Protocolo é uma clara afronta aos princípios constitucional-tributários da não limitação ao tráfego de pessoas e bens<sup>121</sup> e da não discriminação de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino<sup>122</sup>.

Aliomar Baleeiro mostra o sentido de tais princípios e o papel do ICMS em seu âmbito:

A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, também veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou fiscalização) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros.

Nesse sentido, visando a essa harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Como esse tributo é de competência dos Estados-membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino.

O objeto não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas sobretudo permitir em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais.<sup>123</sup>

Em se dando a cobrança de ICMS tanto no estado de origem quanto no de destino, relativamente à mesma operação mercantil de circulação de mercadorias, o que se está

<sup>120</sup> Lei do Estado da Bahia n. 7.014/1996.

<sup>121</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

<sup>122</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>123</sup> BALEEIRO, op. cit., 1998, p. 430.

fazendo é tipicamente criar uma diferença tributária entre bens apenas por causa de sua procedência, o que é inadmissível, como nos esclarece a Constituição. Tal expediente provoca um forte desestímulo ao comércio e às transações interestaduais de mercadorias, já que essa bitributação gera um grande aumento da carga tributária nessas operações, aniquilando a competitividade das empresas de outros estados em relação às empresas locais. Tendo o Constituinte optado pelo princípio da origem nas operações interestaduais, o fez com o objetivo de harmonização do mercado interno brasileiro, de modo que a bitributação estatuída no Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011 vai no sentido oposto a essa finalidade constitucional. Além do mais, sendo o nosso país uma República Federativa, a discriminação dos estados-membros entre si é inconcebível, já que afronta a idéia e o próprio conceito de Federação.

Tendo em vista o fato de o Brasil ser uma República Federativa, “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”<sup>124</sup>, qualquer atitude ou movimento que contrarie tal característica é fatalmente inconstitucional. Tendo o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, acabado por criar diferenciações e discriminações entre os estados-membros brasileiros, mesmo que indiretamente, tal provoca a violação do princípio federativo, que, inclusive, é cláusula pétrea na nossa Carta Constitucional<sup>125</sup>. A Federação é um pacto de igualdade entre as pessoas políticas (União, Estados e Municípios), de modo que disputas e conflitos entre os entes federados estaduais, como a nossa “guerra fiscal” do comércio eletrônico, são inadmissíveis na ordem constitucional brasileira.

### **3.4 Possível meio para que se acabe com a “guerra fiscal” do comércio eletrônico no Brasil**

Após se ter analisado e comentado as inconstitucionais medidas dos estados brasileiros no que tange à tributação por ICMS das vendas efetuadas pela Internet no país, como Decretos e Leis estaduais, além do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, cabe agora tecer comentários, ainda que breves, acerca de uma solução para esse cenário de verdadeira guerra fiscal entre os estados.

---

<sup>124</sup> Artigo 1º, da Constituição Federal.

<sup>125</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

É desnecessário dizer que a edição de tais figuras jurídicas provocou reação imediata de diversos setores da sociedade, indignados com o desrespeito à ordem jurídica brasileira, que pode levar a inúmeros prejuízos.

Desse modo, o Supremo Tribunal Federal foi inundado por Ações Diretas de Inconstitucionalidade protocoladas por entidades como a Ordem dos Advogados do Brasil e a Confederação Nacional do Comércio.

Alguns exemplos são as Ações Diretas de Inconstitucionalidade: 4642, impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, questionando o Decreto Estadual n. 13.162, de 27 de abril de 2011, do Estado do Mato Grosso do Sul; 4599, impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, questionando os artigos 1º e 2º do Decreto Estadual n. 2.033, de 10 de julho de 2009, do Estado do Mato Grosso; 4565, impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, questionando a Lei n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí; e a 4628 impetrada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo – CNC, questionando o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011.

Tais ações, apesar de ainda não terem tido o seu julgamento definitivo, fatalmente irão ser consideradas procedentes, por todos os argumentos expedidos no subtópico anterior, tamanha é a ilegalidade e inconstitucionalidade de tais atos normativos, especialmente o Protocolo ICMS do CONFAZ.

Inclusive, no que toca à Ação Direta de Inconstitucionalidade 4565, a Suprema Corte, por unanimidade, deferiu medida cautelar para suspender os efeitos da Lei n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, o que pode ser entendido como uma prévia do que serão os julgamentos definitivos das outras ações de inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal.

Mesmo assim, uma eventual (e provável) declaração de procedência dessas ações irá solucionar o problema apenas de forma imediata e pontual, de modo que nada impedirá que os estados voltem a praticar medidas semelhantes no futuro, com a edição de Decretos ou Leis com o mesmo teor inconstitucional.

Assim, para se estancar o problema de forma definitiva, é necessária uma reforma estrutural da sistemática relativa à tributação por ICMS das operações interestaduais de circulação de mercadorias, especialmente no que tange ao comércio eletrônico, seguimento que não para de crescer no nosso país.

A primeira e obrigatória medida a ser tomada é uma mudança do texto constitucional, através de uma Emenda à Constituição, modificando-se o teor do artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII.

Isso porque, como já visto anteriormente, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, o comércio praticado através da Internet era quase que inexistente e as operações interestaduais de circulação de mercadorias se davam precipuamente entre comerciantes ou empresas, raramente com consumidor final não contribuinte (de direito).

Os tempos são outros, com a Internet ocupando posição de destaque na vida de praticamente todos, chegando a ser indispensável em alguns aspectos. Tal raciocínio vale também para a comercialização de produtos, sendo que hoje o comércio eletrônico representa um enorme seguimento, crescendo exponencialmente no Brasil.

Assim, a sistematização da tributação do ICMS nas operações interestaduais nos revelada quando da promulgação da atual Constituição não mais se mostra compatível com a atual realidade brasileira, na qual o comércio efetuado pela Internet é um enorme mercado, que movimenta grandes quantias de dinheiro.

Em relação a tal temática, uma boa alternativa de mudança do texto de nossa Constituição se dá com a Proposta de Emenda à Constituição 227/2008, apresentada pelo Deputado Luiz Carreira:

**PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº  
(Do Sr. Luiz Carreira e outros)**

**Altera o Sistema Tributário Nacional quanto  
às Operações Interestaduais de Comércio  
Eletrônico e dá outras providências**

As mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

**Art. 1o** O inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

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

**Art. 2o** Fica revogado o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

**Art. 3o** Esta emenda constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

**JUSTIFICATIVA**

A presente proposta de emenda à Constituição Federal tem por objetivo modificar o regime de tributação nas operações interestaduais decorrentes de vendas para o consumidor não contribuinte do ICMS, inclusive por meio eletrônico, estabelecendo que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado

de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Quando da promulgação da Constituição de 1988, foi desenhado um modelo de tributação adequado à sistemática econômica então vigente, atribuindo à Unidade Federada remetente todo o imposto correspondente às operações de saídas interestaduais com destino ao consumidor final não contribuinte do ICMS.

Entretanto, nas últimas décadas, o mercado desenvolveu novas práticas de comercialização evoluindo para o comércio eletrônico tecnicamente denominado "*e-commerce*", que se vale da rede *web* para efetivar suas transações comerciais e vem apresentando vertiginoso crescimento em detrimento das práticas de comércio convencionais.

Em 2006, último exercício fechado, as vendas de comércio eletrônico no Brasil atingiram a surpreendente cifra de R\$ 4,4 bilhões (crescimento de 76% em relação a 2005), realizadas através de 14,8 milhões de pedidos realizados (acréscimo de 6 milhões de pedidos em relação a 2005) e 7 milhões e *e-consumidores* (2,2 milhões de novos compradores em relação ao ano anterior).

Os números e, principalmente, as taxas de crescimento são de deixar qualquer economista com "água na boca" e refletem o ótimo momento vivido pelo comércio eletrônico no Brasil.

Previsões da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico indicam que, mantida a taxa média de crescimento dos últimos anos, o que é plenamente factível, ao final da década, o faturamento anual nas vendas on-line no país chegarão a atingir R\$ 12 bilhões, num mercado consumidor de 19,2 milhões de pessoas, o que representará algo próximo a 10% da população brasileira.

O comércio eletrônico tem por foco o chamado cliente virtual e possibilita o faturamento direto entre o fornecedor e o consumidor final, independentemente da localização geográfica de ambos. Atualmente tem sido um nicho de mercado utilizado não somente por empresas virtuais, mas também por empresas fisicamente estabelecidas nos mais diversos estados, que aderiram ao sistema, como forma de proteger a sua permanência no mercado.

O *e-commerce* alcança praticamente todos os segmentos econômicos, seja de comercialização ou serviços, especialmente produtos eletroeletrônicos, produtos de informática, vestuários, calçados e livros, para o que existem inúmeros sites especializados.

Quando a Constituição de 1988 definiu como sendo integralmente do estado de origem o ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia, e a internet era algo muito incipiente. Atualmente o cenário é muito diferente daquele vivenciado duas décadas atrás e a tendência, para a venda a consumidor final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do *e-commerce*, em substituição ao sistema convencional de comércio.

A situação preocupa de forma unânime todas as unidades federadas, tendo em vista que as operações realizadas a título de faturamento direto nem sempre são alcançadas pela tributação de algum dos estados envolvidos - remetente e aquele no qual se encontra o consumidor - apresentado-se como mais uma forma de sonegação de impostos, causando distorção na arrecadação do ICMS e ocasionando perda para ambos os estados.

A alternativa encontrada que apresentou maior segurança jurídica para a adoção de medidas a respeito da matéria foi a de que o imposto seja repartido entre as unidades federadas de origem e do destino, assim como ocorre nas operações interestaduais realizadas através dos meios tradicionais de comercialização.

No art. 2º da proposta, propõe-se a revogação do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, em razão da alteração a ser promovida no seu inciso VII, para fim de adequação do texto constitucional correspondente.

Finalmente, o art. 3º estabelece a data da publicação da emenda constitucional como data de início de sua vigência.

Certos do apoio decisivo dos nobres Pares, confiamos na aprovação da presente proposta de Emenda Constitucional.

**Deputado Luiz Carreira**

Essa proposta do Deputado Luiz Carreira, que não sofre movimentação na Câmara dos Deputados desde junho de 2008 e que “unifica” a tributação das operações interestaduais, relativas à circulação de mercadorias e serviços, pelo ICMS, com a adoção da alíquota interestadual para o estado de origem e do diferencial de alíquotas para o estado de destino (este tem direito à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual), independentemente de ser o destinatário contribuinte (de direito) ou não, é uma alternativa simples e eficiente à atual redação, que não mais se sustenta, pelo já explanado.

Do mesmo modo que não podem os estados, arbitrariamente e ignorando a Constituição Federal, estabelecer uma cobrança de ICMS na entrada em seus territórios de mercadorias advindas de outras unidades da Federação, principalmente por um meio absurdo como o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, também não pode se negar que, na atual conformação constitucional dessa tributação, os estados preponderantemente consumidores (que, em geral, são também os menos desenvolvidos) perdem enormes quantias de dinheiro que poderiam estar em seus cofres caso também tivessem direito a uma parte da arrecadação do ICMS nessas operações.

A justificativa desses estados consumidores é bastante plausível, já que pode ser considerada uma “injustiça fiscal” o fato de a totalidade do recolhimento do ICMS se dar no estado de origem da mercadoria, quando de uma operação interestadual de comércio eletrônico.

O que se deve dar, entretanto, para corrigir essas distorções, é a promoção de mudanças na ordem jurídica pelos meios idôneos, não através de atos normativos arbitrários e inconstitucionais, que acabam por provocar conflitos federativos e uma nova faceta da “guerra fiscal” do ICMS.

Portanto, uma mudança da redação do artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, como a apresentada na Proposta de Emenda à Constituição 227/2008, é imperativa para se solucionar o cenário atual das disputas entre os estados-membros pela arrecadação do ICMS nas vendas pela Internet. Seria necessário e interessante, ainda, promover alterações na Lei Complementar n. 87/1996, que dispõe sobre o ICMS, com a inserção de dispositivos expressos relacionados à tributação pelo imposto estadual do comércio eletrônico, regulamentando-se de modo mais específico tais operações, para que não

se dê mais margem a que se tomem medidas ilegais e inconstitucionais como as que acabamos de analisar.

Resta saber se o *lobby* e a força política dos estados das Regiões Sul e Sudeste, especialmente o estado de São Paulo, tornarão possíveis as eventuais mudanças propostas para tentar dar fim a essa nova faceta da “guerra fiscal” no âmbito do comércio eletrônico.

## Conclusão

O comércio eletrônico vem crescendo de maneira incrível nos últimos anos no país, sendo que apenas no primeiro semestre de 2011 atingiu números recordes. O crescimento da economia brasileira, atrelado à inserção digital de significativa parcela da população, contribuíram para o aumento da comercialização através da Internet.

Com quantias cada vez maiores de dinheiro envolvidas nesse seguimento do mercado, os estados-membros não ignoram tal fato, e, ávidos para aumentarem as suas receitas, voltam seus olhos mais uma vez para o ICMS, o que, como não poderia deixar de ser, acaba por trazer a tona conflitos e disputas entre os entes federados acerca da arrecadação do imposto estadual.

Descontentes com a sistematização insculpida na Constituição Federal relativa às operações interestaduais de circulação de mercadorias, que se aplica à imensa maioria dos casos de vendas efetuadas pela Internet, os estados predominantemente consumidores passaram por cima da nossa Carta Magna e instituíram uma nova cobrança de ICMS relativa às operações comerciais eletrônicas.

Tal atitude desses estados insurgentes, mesmo levando-se em conta a sua plausível justificativa de “justiça fiscal”, é completamente ilegal e inconstitucional, já que ignora comando constitucional expresso.

Para se chegar a tal conclusão, primeiramente foram examinadas as principais características do tributo estadual ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). Foi visto que tal imposto, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, na realidade pode ser considerado uma figura tributária que abarca diversos “sub-impostos”, sendo que o que interessa para a finalidade do presente trabalho é o ICMS – circulação de mercadorias.

O ICMS é um tributo sobre o consumo, indireto, não cumulativo e seletivo. Tais adjetivos do citado imposto estadual são essenciais para que se entenda alguns aspectos das disputas envolvendo as vendas pela Internet, já que, sendo um tributo sobre o consumo (de modo que quem efetivamente arca com o ônus econômico do imposto é o consumidor final) a

questão das operações interestaduais se torna problemática quanto à aplicação do princípio da origem ou do destino em tais situações.

Posteriormente, passou-se a examinar o assunto do ICMS no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, e da aplicação dos citados princípios da origem e do destino nesses casos. Tais princípios se relacionam à tributação do consumo, sendo que o princípio da origem preceitua que a tributação se deve dar exclusivamente no estado de origem da mercadoria e o princípio do destino diz que a tributação deve ser efetuada no estado destinatário do produto.

Percebeu-se que a Constituição Federal adotou como regra geral o princípio da origem para o ICMS, a não ser no caso de operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final contribuinte (que, como foi visto, não passa de um comerciante, produtor ou industrial que irá efetuar posteriores operações comerciais com a mercadoria, não podendo desse modo ser considerado efetivamente um consumidor final), ao qual se aplica um princípio da origem mitigado, e no caso das exportações, às quais se aplicam o princípio do destino.

Finalmente, adentrou-se na discussão em si acerca da nova faceta da “guerra fiscal” do ICMS, a relativa ao comércio eletrônico. Após ser efetuada a distinção entre comércio eletrônico direto (bens incorpóreos) e indireto (bens corpóreos), percebeu-se que, em relação a este, são perfeitamente aplicáveis as disposições relativas à tributação por ICMS das operações mercantis, já que o comércio eletrônico indireto e o comércio tradicional são na essência iguais.

Ficou claro, então, o cerne do problema, já que, tendo a Constituição Federal (artigo 155, § 2.º, VII, “b”) proclamado o princípio da origem nos casos de operações interestaduais que envolvam consumidor final não contribuinte (esse sim é efetivamente o consumidor final, já que adquire o bem para consumo próprio ou para o ativo fixo de sua empresa, sem nos esquecermos também que é o contribuinte de fato do tributo estadual), toda a arrecadação de ICMS efetuada em tais situações (o comércio eletrônico indireto se insere aí) fica com os estados de origem das mercadorias, que são também os mais industrializados e desenvolvidos.

Assim, os estados considerados consumidores, percebendo a receita que estavam deixando de arrecadar, passaram a cobrar ICMS também na entrada em seus territórios de bens oriundos de outras unidades da Federação, adquiridos através da Internet. Tal se deu

através de Decretos e Leis desses estados, movimento que culminou com o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, que é uma espécie de acordo no âmbito do CONFAZ, em que inúmeros estados se comprometiam a tributar através do ICMS a entrada de bens oriundos de outros lugares.

Foi demonstrada a inconstitucionalidade de tais atos praticados pelos estados “rebeldes”, principalmente do citado Protocolo, que, além de descumprir preceito constitucional “auto-executável”, infringe os princípios constitucional-tributários da legalidade, do não confisco, da não limitação ao tráfego de pessoas e bens e da não discriminação de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

Esses estados que tomaram tais atitudes não podem “fazer justiça com as próprias mãos”, ao alvedrio das regras constitucionais, mesmo sob a fundamentação de estarem promovendo uma “justiça fiscal”.

É verdade que o dispositivo constitucional do artigo 155, § 2.º, VII, “b” não mais se sustenta na atual conjuntura de grande força do comércio eletrônico. Entretanto, deve-se mudar a sistemática constitucionalmente estabelecida pelos meios adequados, não através de Decretos, Leis e principalmente Protocolos do CONFAZ.

Uma boa opção a ser posta em prática, para darmos um fim a essa “guerra fiscal” do comércio eletrônico, é seguir a sugestão dada na Proposta de Emenda à Constituição 227/2008, em que o artigo 155, § 2.º, VII passaria a ter a seguinte redação (revogando-se o inciso VIII): “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Desse modo, não mais se distinguiria entre consumidores finais contribuintes e não-contribuintes (de direito), de maneira que, em ambos os casos, tanto o estado de origem da mercadoria quanto o estado de destino iriam ter direito a uma parte da arrecadação do ICMS. Isso representaria a institucionalização do princípio da origem mitigado para todos os casos de operações interestaduais. Além disso, caberia ainda promover modificações na legislação complementar que regula o ICMS (Lei Complementar n. 87/1996), inserindo-se no texto desta dispositivos expressamente relacionados à tributação do comércio eletrônico pelo imposto estadual, com o fito de uma melhor regulamentação da incidência do ICMS nessas situações.

Concluindo, o que não pode se dar é a manutenção da atual sistemática relativa à tributação por ICMS das vendas efetuadas pela Internet, já que, com o crescimento do comércio eletrônico a todo vapor (e que não parece dar mostras de desaceleração), os estados consumidores, que já são menos desenvolvidos, deixarão de arrecadar quantias cada vez maiores, que poderiam representar a solução de alguns de seus inúmeros problemas. Ao mesmo tempo, os estados produtores aumentarão ainda mais as suas receitas, o que agravará o abismo entre os estados industrializados e os consumidores.

## Referências

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CASSONE, Vittorio. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial, Volume 1: Direito de Empresa**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. **Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino**. In: Revista de Administração Pública. Vol. 39, n. 01, janeiro/fevereiro 2005.
- GASSEN, Valcir. **A Tributação do Consumo: O Princípio de Origem e de Destino em Processos de Integração Econômica**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.
- GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 19 ed. Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, Volume III: Contratos e Atos Unilaterais**. 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

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

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Eduardo do. **Direito Tributário Virtual: A Concorrência no Comércio Eletrônico**. 1 ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2009.

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

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS – Base de Cálculo e Alíquota**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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