

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

Malu Queiroz Franco

PROTOCOLO ICMS 21/2011: UMA ANÁLISE À LUZ DOS
PRINCÍPIOS INFORMADORES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
NACIONAL

Universidade de Brasília
2012

Malu Queiroz Franco

Protocolo ICMS 21/2011: Uma análise à luz dos princípios
informadores do Sistema Tributário Nacional

Monografia apresentada como
requisito para a conclusão do
curso de graduação em Direito
pela Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Valcir Gassen



Universidade de Brasília
2012

Malu Queiroz Franco

PROTOCOLO ICMS 21/2011: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS
INFORMADORES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília à banca examinadora composta por:

VALCIR GASSEN

Professor Doutor e Orientador

OTHON AZEVEDO LOPES

Professor Doutor e Examinador

ROBERTA SIMÕES NASCIMENTO

Professora Especialista e Examinadora

Ao meu amor, pela paciência e dedicação, e à minha família querida, pelo apoio incondicional, sem o qual essa obra não seria realizada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pois sem Ele nada existiria em minha vida.

Agradeço aos meus pais, Rosa Maria e Aquiles, por me ensinarem a amar a vida, a aproveitar as oportunidades, a não desistir depois de um "não", a respeitar às pessoas e, sobretudo, amar a família e a Deus.

Agradeço, também, à minha irmã querida, Luma, pela coragem inspiradora com que enfrenta os desafios que a vida nos apresenta. Pela fé e alegria contagiante que nos mobiliza a acreditar que a vida pode ser melhor.

Agradeço à minha avó, Maria Luiza, pelas orações e pelas palavras sábias de motivação.

À minha "dindinha" Graça, pela forma especialmente carinhosa com que sempre me tratou.

Aos meus primos e tios amados, que fazem a minha vida ser mais divertida.

Ao meu amor, Yuho, que é o meu melhor amigo, por me escutar, me motivar, me ajudar, sempre, e me fazer feliz.

Agradeço, também, aos amigos e colegas que tive por onde passei. Em especial, à Luisa, com que compartilhei os anos da faculdade, pela cumplicidade e amizade muito importantes para mim.

Ao meu professor Orientador, Valcir Gassen, pela gentileza e disponibilidade de ser o Orientador desse trabalho, bem como pela paciência e presteza dedicadas. Aos professores componentes da banca, pelo tempo despendido na leitura deste trabalho e pela disposição em comparecer à avaliação.

À Universidade de Brasília e à Faculdade de Direito, por me proporcionarem um aprendizado acadêmico adequado, e a todos os professores que contribuíram para meu desenvolvimento.

RESUMO

A norma constitucional que dispõe sobre o ICMS interestadual nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto sempre foi tema polêmico na doutrina brasileira, pelo fato de o constituinte ter determinado o recolhimento do imposto para os Estados de origem da mercadoria ou serviço (Estados produtores), privilegiando os Estados mais ricos e desenvolvidos do país. Nos últimos anos, a perda arrecadatária sofrida pelos Estados consumidores (Estado de destino da mercadoria ou serviço), em decorrência das novas práticas comerciais advindas das negociações não presenciais, realizadas pela Internet, telemarketing e *showroom*, aumentou ainda mais o prestígio designado pela referida norma aos Estados produtores, produzindo o descontentamento dos Estados consumidores. Tal situação ensejou a criação do Protocolo ICMS 21/2011, que modifica a norma de recolhimento do imposto, designando parte da arrecadação aos Estados consumidores, na busca de um tratamento tributário que minimize o desequilíbrio fiscal e objetive a diminuição de desigualdades entre as regiões do país. No entanto, o Protocolo 21/2011, da forma com que foi estabelecido, rompeu com diversas premissas do Sistema Tributário Nacional, o que pode ocasionar diversos impasses para a Federação. Afinal, como se poderá constatar, o Protocolo contribui para o aumento da carga tributária, permitindo o encarecimento de produtos e serviços, desrespeitando regras de proteção ao contribuinte. Nesse sentido, é muito importante a análise da legitimidade e eficácia do Protocolo 21/2011 de forma crítica, entendendo que, embora exista a necessidade de um mecanismo de distribuição justa e equilibrada da arrecadação do ICMS, que corrobore na redução de desigualdades regionais no país, essa medida tem de estar pautada nas regras constitucionais de proteção ao contribuinte e preocupada com os efeitos que pode produzir na economia do país. Caso contrário ela

não será norma apta a ser introduzida no Sistema Tributário Nacional.

Palavras-chave: PROTOCOLO ICMS 21/2011. ESTADO CONSUMIDOR. ESTADO PRODUTOR. PRÁTICAS COMERCIAIS NÃO PRESENCIAIS. FEDERAÇÃO. NORMAS DE PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE. INTERESSE ECONÔMICO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL. GUERRA FISCAL. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

RESUMEN

La norma constitucional que regula el ICMS (impuesto sobre las operaciones relativas a la circulación de mercaderías y sobre la prestación del servicio de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación que es semejante al IVA - impuesto sobre el valor agregado o impuesto al valor añadido - en Europa) interestatal en las operaciones destinadas al consumidor final no contribuyente del impuesto siempre ha sido un tema polémico en la doctrina brasileña por el hecho del constituyente haber determinado la entrega del impuesto al estado de origen del producto o de los servicios (Estados Productores) privilegiando los Estados más ricos y desarrollados del país. En los últimos años, la pérdida recaudatoria sufrida por los estados consumidores (Estados de destino de los productos y de los servicios) debido a las nuevas prácticas comerciales sucedidas por las negociaciones no presenciales, hechas por la internet, telemarketing y *showroom* *aumentó más aun el prestigio designado por la referida norma a los estados productores, produciendo el descontento de los estados consumidores. Tal situación condujo a la creación del Protocolo ICMS 21/2011 que modifica la norma de la entrega de los impuestos destinando parte de la recaudación a los estados consumidores, en el intento de un tratamiento tributario que minimiza el desequilibrio fiscal con el objeto de disminuir las desigualdades entre las regiones del país. Sin embargo, el Protocolo 21/2011 en la forma con que fue establecido, rompió con diversas premisas del Sistema Tributario Nacional, lo que puede ocasionar diversos impases para la Federación. Pues, como se podrá observar, el Protocolo contribuye para el aumento de la carga tributaria, permitiendo el encarecimiento de productos y servicios sin tener en cuenta las reglas de protección al contribuyente. En este sentido es muy importante el análisis de la legitimidad y eficacia del Protocolo*

21/2011 de forma crítica, llevando en cuenta que, a pesar de que exista la necesidad de un mecanismo de distribución justa y equilibrada de la entrega del ICMS, que corrobore en la reducción de desigualdades regionales en el país, esta medida debe estar pautada en las reglas constitucionales de protección al contribuyente y preocupada con los efectos que puede producir en la economía del país. De no ser así, ella no será norma apta a ser introducida en el Sistema Tributario Nacional.

Palabras clave: PROTOCOLO ICMS 21/2011. ESTADO CONSUMIDOR. ESTADO PRODUCTOR. PRÁCTICAS COMERCIALES NO PRESENCIALES. FEDERACIÓN. NORMAS DE PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE. INTERÉS ECONÓMICO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL. GUERRA FISCAL. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL.

ÍNDICE DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CNC Turismo	Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF	Constituição Federal
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Introdução.....	12
I. Sistema Tributário Nacional:	18
1. Pacto Federativo e suas implicações	18
2. As normas de proteção ao contribuinte	24
3. Princípios Tributários	29
II. As regras definidoras do ICMS	33
1. Considerações gerais.....	33
2. Análise Constitucional do ICMS	36
3. O ICMS nas operações interestaduais e a situação dos Estados Consumidores perante o comércio eletrônico	41
III. Protocolo ICMS 21/2011	45
1. Considerações gerais.....	45
2. As mudanças implementadas pelo Protocolo.....	46
3. As incompatibilidades do Protocolo 21/2011 com o Sistema Tributário Nacional	52
Conclusão.....	63
Referencias Bibliográficas	66
Acesso Eletrônico	68

INTRODUÇÃO

O Brasil é uma Federação composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, em que cada ente federativo recebe núcleos de poder concedidos pela própria Constituição Federal.

Essa forma de Estado depende de uma organização de repartição de competências que permita garantir autonomia e equilíbrio entre os entes federativos. Vale dizer, a repartição de receitas é característica angular da forma federativa de Estado, pois assegura que o sistema se mantenha equilibrado.

Nesse sentido, a Constituição Federal elenca como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução de desigualdades regionais (art. 3º, III da CF), o que demonstra uma preocupação com a manutenção do pacto federativo por intermédio da garantia de um sistema de repartição de receitas equilibrado.

Nota-se, portanto, que o Sistema Tributário compatível com a Constituição deve ser aquele pautado no cumprimento dos objetivos elencados no texto constitucional como, por exemplo, a redução de desigualdades regionais, assegurando a manutenção do pacto federativo e estabelecendo o desenvolvimento equilibrado das diversas regiões do país.

Dessa maneira, é inadmissível um Sistema Tributário que reforce desigualdades, privilegiando certos entes em detrimento de outros.

É por essa razão que a Constituição Federal faz uma minuciosa descrição das competências tributárias de cada ente

estabelecendo um federalismo fiscal. Assim, pode-se dizer que o federalismo é a descentralização de metas e objetivos, que são distribuídos entre os entes, visando dar maior eficiência à Administração Pública.

Impõe ressaltar que, para a consecução das metas da Administração Pública, são necessários recursos financeiros que, em sua maioria, são adquiridos por meio de tributos. A Constituição, portanto, por meio da distribuição de competências tributárias, permite a existência de um federalismo fiscal, em que cada ente possa obter receitas próprias e investi-las nas metas que lhe foram atribuídas.

Conforme se depreende do texto constitucional, têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, isto é, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

A cada um desses entes a Constituição delimitou um campo tributável, deste modo, os Estados são competentes para criar os impostos mencionados no art. 155, I a III da CF (impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, sobre a circulação de mercadoria e sobre a propriedade de veículo automotor).

Os Municípios, por sua vez, estão autorizados a criar os impostos elencados no art. 156, I a III da CF (imposto sobre a propriedade predial urbana, impostos sobre serviços de qualquer natureza, imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis).

O Distrito Federal, dentro do seu território, poderá criar impostos municipais e estaduais, pois detém competência cumulativa.

Já à União foi entregue a competência para criação dos impostos referidos no art. 153, I a VII da Constituição, além da

possibilidade de criação de impostos residuais, desde que por meio de Lei complementar, conforme art. 154, e também de impostos extraordinários de guerra.

No que concerne ao ICMS, objeto deste estudo, a Constituição Federal atribuiu-o à competência dos Estados e do Distrito Federal. São, portanto, esses entes os detentores do poder de criação do referido imposto, podendo dispor sobre ele por meio de lei ordinária.

Ocorre, no entanto, que o mencionado gravame é o imposto de maior expressão econômica no Brasil, sendo, por essa razão, um imposto de grande relevância na arrecadação nacional e alvo de disputas entre os Estados.

E, por esse motivo, a Constituição Federal delinea regras específicas na arrecadação do imposto, na tentativa de evitar que tais disputas entre os Estados desencadeiem uma verdadeira guerra fiscal prejudicial aos interesses da Federação.

Entre as mencionadas regras, há que se destacar aquelas que dispõem sobre o comércio interestadual. Afinal, nesse tipo de operação, as disputas pela arrecadação do ICMS tornam-se mais evidentes, visto envolverem mais de um Estado na operação que constitui o fato gerador do tributo.

Por essa razão, o art. 155, parágrafo 2º, VII da Constituição dispõe que o recolhimento do ICMS nas operações e prestações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outro Estado, quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte do imposto, se dará integralmente para o Estado de origem da operação, devendo ser calculado pela alíquota interna do Estado de origem.

Contudo, a regra disposta na Constituição não agradou aos Estados consumidores, vez que, nesse tipo de operação, a arrecadação do ICMS privilegia tão somente os Estados produtores, em geral, os mais ricos e industrializados do país.

Frise-se, porém, que a essa norma foram acrescentadas outras regras de distribuição do ICMS interestadual, na tentativa do constituinte de impedir o desequilíbrio fiscal entre os Estados.

No entanto, em que pese a existência dessas regras, o modelo de distribuição de receitas entre Estado produtor (de origem) e Estado consumidor (de destino) sempre foi questionado, embora no cenário econômico de 1988, não causasse a mesma repercussão.

Atualmente, porém, com as novas práticas comerciais, advindas, principalmente, do comércio eletrônico, a insatisfação dos Estados consumidores tornou-se mais evidente, em virtude da perda arrecadatória.

Vale dizer, a crescente expansão do comércio de mercadorias por meio de operações não presenciais (internet, telemarketing e *showroom*) transformou radicalmente a arrecadação de receitas tributárias nos entes da Federação, aumentando a desvantagem dos Estados consumidores em relação aos Estados produtores.

Os Estados federados prejudicados, que constituem a maioria, descontentes com a situação, procuram meios de driblar a forma de distribuição. Alegam que as regras constitucionais, assim como estão dispostas, não podem solucionar as disputas fiscais, na medida em que reforçam o sistema de distribuição desigual, direcionando aos polos mais desenvolvidos a maior parte da arrecadação tributária do ICMS.

Nesse contexto, encontra-se a edição do Protocolo ICMS 21/2011, um mecanismo que surge no intuito de reverter os males da distribuição desigual. Tal Protocolo, conforme se verá adiante, muda a forma de arrecadação do ICMS nas operações interestaduais que se realizem por meios não presenciais, direcionando parte da arrecadação aos Estados consumidores.

O Protocolo, portanto, parece coadunar-se aos objetivos da Federação, uma vez que se presta a tornar a distribuição entre Estados consumidores e Estados produtores mais equilibrada.

No entanto, com se poderá verificar, no afã de coibir as desigualdades alargadas com o advento das novas práticas comerciais, o Protocolo rompe com diversas premissas do Sistema Tributário Nacional, gerando novos impasses para a Federação.

Como será analisado adiante, o desrespeito às regras de proteção ao contribuinte e o possível desaquecimento da economia, ocasionado pelo encarecimento de bens e serviços, ao invés de melhorar a arrecadação do ICMS, tendem a ocasionar efeito completamente diverso e prejudicial à Federação.

Por essa razão, o estudo desenvolvido torna-se de extrema relevância, uma vez que, embora exista a necessidade de um mecanismo de distribuição justa e equilibrada da arrecadação do ICMS interestadual, que corrobore na redução de desigualdades regionais no país, a medida a ser implementada deve obedecer aos princípios tributários, respeitar o contribuinte e preocupar-se com os interesses econômicos do país, sob pena de ser retirada do ordenamento por incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional.

E, partindo desse raciocínio, há de verificar se o Protocolo ICMS 21/2011 está mesmo apto a operar tais mudanças ou se a medida encontrada pelos Estados não deve prevalecer ante as normas do Sistema Tributário vigente.

É o que se passa a fazer nas próximas linhas.

I. Sistema Tributário Nacional

1. Pacto Federativo e suas implicações

No mundo do Direito, convencionou-se dizer que as normas jurídicas encontram-se hierarquizadas, formando uma espécie de “pirâmide jurídica”, em que as normas inferiores devem ter sua juridicidade harmonizada à juridicidade das normas superiores, sob pena de serem excluídas do sistema por incompatibilidade¹.

Nesse sentido, a Constituição é a norma suprema, que dá guarida às demais normas do ordenamento, ela é a fonte de produção normativa, o que demonstra sua superioridade como fundamento de validade de todas as demais normas da “pirâmide jurídica”.

Pedro Lenza discorre sobre o tema nos seguintes termos:

No direito percebe-se um verdadeiro escalonamento de normas, uma constituindo o fundamento de validade de outra, numa verticalidade hierárquica. Uma norma, de hierarquia inferior, busca o seu fundamento de validade na norma superior e esta, na seguinte, até chegar à Constituição, que é o fundamento de validade de todo o sistema infraconstitucional.²

No ápice, pois, da “pirâmide jurídica”, estão situadas as normas constitucionais, que inspiram e orientam todas as manifestações normativas do Estado. A Constituição, então, no dizer expressivo de Hans Kelsen, “representa o escalão de Direito Positivo mais elevado.”³

A Constituição de um Estado é o conjunto de normas que dá ordem à atividade estatal. Ela é quem elenca os poderes do Estado, repartindo entre os entes políticos as atribuições pertinentes, assim

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 29

² LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquemático*. 15ª ed. atual. ampl. São Paulo, Editora Saraiva, 2011, p. 71

³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed., São Paulo, Martins, 1987, p.240.

como, colocando limites a esses poderes de forma a garantir os direitos dos cidadãos.

Alexandre de Moraes, ao tratar do conceito jurídico de Constituição, afirma que:

Juridicamente, porém, Constituição deve ser entendida como a lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à estruturação do Estado, à formação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos.⁴

E por isso, pode-se dizer que o próprio Estado deve se submeter às diretrizes dadas pela Constituição, isto é, o Poder Público está limitado a observar as normas constitucionais.

Dado esse entendimento, verifica-se a impossibilidade de se realizar uma análise do Sistema Tributário Nacional que escape ao estudo de regras e princípios elencados na Constituição. Afinal, para que o ordenamento permaneça harmônico, todas as normas que se desenvolvem no Sistema Tributário Nacional, devem compatibilizar-se, em última análise, com objetivos, princípios e regras constitucionais.

Por essa razão, torna-se de extrema relevância o estudo de dois aspectos trazidos pela Constituição que são fundamentais na compreensão do Sistema Tributário Nacional. O primeiro aspecto, elevado a *status* de cláusula pétrea pela Carta Magna de 1988⁵, é o de que o Brasil é uma Federação.

Federação é uma forma de Estado e, etimologicamente, (do latim *foedus*) quer dizer pacto, aliança⁶. O Estado Federal é, portanto, uma aliança ou união de Estados, ou "união de coletividades políticas

⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 24ª ed. atual. ampl. São Paulo, Editora Atlas, 2009, p. 6

⁵ O art. 60, § 4º, I da CF/1988 estatui que: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado;"

⁶ DALLARRI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 26ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 256

autônomas” como denomina José Afonso da Silva⁷, que tem como base jurídica a Constituição, sendo que, somente o Estado Federal detém soberania, enquanto que aos Estados-membros resta a autonomia político-administrativa.

Frise-se que soberania e autonomia são dois institutos completamente diversos. Soberania é inerente ao Estado, é a capacidade de “não reconhecer nenhum outro poder sobre si” (CARRAZZA)⁸. É um atributo conferido ao Estado para afirmar sua independência em relação a qualquer outro. Nesse ponto, tem-se que o Estado Federal é soberano e demonstra essa característica no cenário internacional.

Faz-se mister trazer à baila as palavras esclarecedoras de Roque Antonio Carrazza sobre as características da soberania:

Independente, a soberania é, também, una, originária, indivisível e inalienável. Una, porque exclusiva, já que, num mesmo Estado, não podem habitar duas ou mais soberanias. Originária, porque ela tem sua própria fonte e, destarte, não se apoia, direta ou indiretamente, em ordenamentos superiores ou anteriores, que a estabelecem ou podem modificá-la ou abrogá-la. Indivisível, porque fracionada, desaparece. E inalienável, porque o Estado não a pode renunciar; não, pelo menos, em circunstâncias totalmente desvantajosas.⁹

Por outro lado, no plano interno, as unidades federadas comportam-se com autonomia, ou seja, têm a possibilidade de se autodeterminarem, tendo capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração. Mas, que fique claro, a autonomia não é um poder originário como a soberania, ela é prerrogativa concedida dentro dos limites dados pela Constituição.

⁷ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23ª ed. atual. ampl. São Paulo. Malheiros Editores, 2004, p. 99

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 137

⁹ *Ibidem*, p. 139

Disso decorre o entendimento de que a Federação baseia-se na descentralização política, sendo fundamental a existência de uma Constituição rígida, como base jurídica, que estabeleça uma verdadeira estabilidade institucional por meio da repartição de competências entre as entidades autônomas.

Outra característica fundamental de um Estado Federal é a inexistência do direito de secessão. Isso quer dizer que, uma vez firmado o pacto federativo, não há direito de separação ou de retirada dos Estados-membros. Essa regra é a própria descrição do princípio da indissolubilidade do vínculo federativo, elencado na Constituição Federal de 1988 como cláusula pétrea, como já ressaltado acima.

Ademais, vale dizer, no Estado Federal não há hierarquia entre os entes federativos. Cada entidade tem a sua competência que é fixada na Constituição, sendo dotada de autonomia político-administrativa. Ressalte-se ainda que cada esfera de competência recebe a incumbência de obter renda própria, como forma de financiar suas atividades e preservar sua autonomia perante às demais esferas de poder.

E esse é um ponto de grande relevância, afinal essa é a única forma de garantir que o pacto federativo realmente funcione. Pois, se dar competência é o mesmo que atribuir encargos, é indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes para cumprir suas atribuições, do contrário, a autonomia dada às unidades federadas seria apenas nominal, uma vez que, não atuará com independência quem não dispõe de recursos próprios para agir¹⁰.

¹⁰ DALLARRI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 26ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 260.

Assim também é o entendimento de Carrazza sobre o tema, como se depreende do trecho abaixo transcrito:

Parece certo que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou estaduais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Lei Maior conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instruir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.¹¹

Percebe-se, então, que o Sistema Tributário compatível com a Constituição é aquele que assegura as condições do pacto federativo, permitindo o equilíbrio fiscal entre as unidades federadas, por intermédio de um mecanismo de distribuição de rendas que promova a garantia da autonomia dos Estados-Membros.

É por essa razão que a Constituição Federal faz uma minuciosa descrição das competências tributárias, estabelecendo um federalismo fiscal. Assim, como já se afirmou, o federalismo institui uma descentralização de metas e objetivos, distribuindo competências entre as unidades federadas, objetivando dar maior eficiência à Administração Pública.

Ora, visto que, para a consecução das metas da Administração Pública são necessários recursos financeiros que, em sua maioria, são adquiridos por meio de tributos, nada mais apropriado do que a própria Constituição instituir, juntamente, com a repartição de competências, uma distribuição dos meios de criação e arrecadação de tributos.

E, é exatamente isso que a Constituição faz por meio do federalismo fiscal, estabelece uma maneira de captação de recursos, em que cada ente possa obter receitas próprias e investi-las nas metas que lhe foram atribuídas.

¹¹ CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p.158

Fica claro, portanto, que a autonomia político-administrativa das unidades federadas somente se concretiza com a autonomia financeira que é garantida pela repartição das competências tributárias, isto é, pela possibilidade assegurada na Constituição de que cada ente poderá instituir tributos de acordo com suas necessidades, sem qualquer dependência entre si.

A manutenção da autonomia dos entes, contudo, só é possível se o pacto federativo assegurar a igualdade jurídica dos Estados-Membros. Nesse ponto, há que se enfrentar um outro problema: as desigualdades regionais.

Ora, se as unidades federadas são autônomas e independentes, a capacidade econômica e o desenvolvimento apresentado por elas deve ter um mínimo de equilíbrio, sob pena de uma unidade se tornar mais poderosa e influente que as demais, pondo em risco a igualdade jurídica entre as entidades autônomas, pedra angular na conservação do pacto federativo.

Não é por outra razão que a própria Constituição Federal elencou como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a redução de desigualdades regionais (presente no art. 3º, III da CF¹²), o que demonstra essa preocupação com a conservação do pacto federativo por intermédio da garantia de um sistema de repartição de receitas equilibrado.

Vale lembrar, contudo, que o Brasil é um país de dimensões continentais com profunda desigualdade econômica e social entre suas regiões, sendo, portanto, um desafio sustentar um sistema equilibrado de distribuição de rendas. O Sistema Tributário Nacional, nesse passo, deve enfrentar esse problema, buscando

¹² O art. 3º, III da CF/1988 estatui que: "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;"

minimizar as diferenças para cumprimento dos objetivos da Federação.

Entendidas as implicações do pacto federativo para o Sistema Tributário Nacional, passa-se a análise do outro aspecto fundamental para esse estudo.

2. As normas de proteção ao contribuinte

O outro aspecto de extrema relevância para compreensão do Sistema Tributário Nacional é a garantia, instituída pela Constituição, de proteção ao contribuinte.

Numa concepção mais ampla, pode-se afirmar que toda a Constituição que se preze deve, além de ordenar o funcionamento estatal, estabelecer limites à atuação do Estado, condicionando os poderes públicos a certas regras restritivas, de forma a assegurar os direitos e garantias fundamentais dos particulares.

Ressalte-se ainda que, em certa medida, essa é mais uma cláusula pétrea do ordenamento pátrio. A Constituição Federal dispõe em seu art. 60 § 4º, IV que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais.”

Não se pode negar que a proteção aos direitos individuais ou direitos fundamentais do homem (expressão mais abrangente que engloba direitos individuais, políticos, sociais¹³) assegurada e reconhecida, explicitamente, em declarações de direitos é coisa

¹³ Utilizamos a concepção de José Afonso da Silva segundo o qual “Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, *no nível do direito positivo*, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualitativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do *homem* no sentido de que todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.”

recente e ainda em desenvolvimento, uma vez que, a cada passo da evolução da Humanidade, se abre uma etapa de conquistas de novos direitos.

A doutrina costuma identificar etapas na evolução dos direitos fundamentais do homem, colocando os direitos em uma linha do tempo, agrupando aquelas garantias que se originaram primeiro, como as liberdades; as que surgiram mais adiante, a exemplo dos direitos sociais; até chegar as mais modernas, como os direitos econômicos e direitos da coletividade, como a proteção ao meio ambiente equilibrado.

No entanto, a grande identidade desse momento é a necessidade de se assegurar os direitos fundamentais por meio da explicitação de seu rol na Constituição. Isto é, a Constituição tem o papel de certificar que tais direitos serão cumpridos, inclusive, pelo Poder Público.

Com razão a lição de José Afonso da Silva que reconhece nas Constituições contemporâneas uma busca incessante por assegurar a efetividade dos direitos fundamentais por meio de uma técnica jurídica de positivação de tais garantias:

A questão técnica que se apresenta na evolução das declarações de direitos foi a de assegurar sua efetividade através de um conjunto de meios e recursos jurídicos, que genericamente passaram a chamar-se *garantias* constitucionais dos direitos fundamentais. Tal exigência técnica, no entanto, determinou que o reconhecimento desses direitos se fizesse segundo formulação jurídica mais caracterizadamente positiva, mediante sua inscrição no texto das constituições, visto que as declarações de direitos careciam de força e de mecanismos jurídicos que lhe imprimissem eficácia bastante. (grifos no original)¹⁴

¹⁴ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23ª ed. atual. ampl. São Paulo. Malheiros Editores, 2004, pp. 106 e 107

Nesse sentido, percebe-se que há uma necessidade recorrente nas constituições modernas de se assegurar a efetivação dos direitos fundamentais do homem. Essa busca não dispensa nem mesmo o próprio Estado, que nas constituições contemporâneas é figura essencial na manutenção da efetividade de tais direitos.

Isto é, o Poder Público é destinatário de muitas das regras constitucionais que buscam dar efetividade às normas de direitos fundamentais do homem. Ora como mantenedor das condições viáveis à aplicabilidade de tais direitos – quando, por exemplo, recebe uma posição privilegiada nas relações jurídicas, no intuito de reconhecer e fazer cumprir os direitos fundamentais elencados na Constituição –, ora como destinatário de normas limitativas, quando é alvo de restrições em seu poder para preservação dos direitos dos indivíduos.

Em sua primeira atuação, como mantenedor das condições de viabilidade dos direitos fundamentais, o Estado necessita de aporte financeiro capaz de corresponder às demandas sociais. É preciso, por exemplo, efetuar pagamentos a empregados, realizar a conservação de órgãos de controle, manter a organização do sistema estatal em geral.

Sabe-se, contudo, que a maior fonte de rendas do Estado capitalista é obtida por meio das receitas derivadas, ou seja, da captação por meio do Sistema Tributário. Vê-se, nesse ponto, que o Sistema Tributário Nacional é importante agente de efetivação de direitos fundamentais do homem.

A esse propósito, Hugo de Brito Machado assevera:

A tributação é, sem sobra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem

ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica.¹⁵

Noutro giro, há que se lembrar que o Estado também é destinatário de normas restritivas em sua atuação. Essas normas constitucionais limitativas tentam impedir que os direitos fundamentais do homem sejam violados por abusos de poder cometidos pelo Estado.

Vale lembrar, a história da humanidade mostra que o Estado, como conhecemos hoje, é fruto de uma evolução contínua de reconhecimento de direitos do homem e de regras de limitação ao poder estatal. Pois, por diversas vezes, o Estado se apresentou não como facilitador e viabilizador das condições normais para efetivação de direitos humanos, mas sim, como ofensor e supressor de tais direitos.

Nesse sentido, fez-se necessária a positivação de regras que, ainda que permitam a atuação do Estado com poderes de supremacia, limitem esses poderes de forma a conservar os direitos dos indivíduos.

É por essa razão que a Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, reserva alguns dispositivos de limitações ao poder de tributar, no intuito de restringir a atuação do poder tributário dos entes estatais.

O contribuinte, na representação do indivíduo privado perante o Estado, recebe proteção constitucional, só podendo ser incomodado segundo os limites estabelecidos na Constituição.

A esse respeito, Eduardo Sabbag preleciona:

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. revis. atual. ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 24

O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita no texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá ser dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade do contribuinte.¹⁶

As restrições contidas na Constituição, em regra, estão dispostas em princípios tributários que orientam a produção das demais normas tributárias e a interpretação destas na hora da aplicação.

Ressalte-se que, no caso, entende-se princípio como norma dotada de grande generalidade, capaz de orientar a produção das demais normas no ordenamento. No conceito adotado, segue-se a caracterização dada por Hugo de Brito Machado, que em vez de levar a cabo as distinções trazidas pela Teoria Geral do Direito para diferenciar princípio de regra, desenvolve o conceito de princípio a partir da ideia de generalidade. Ou seja, princípio é uma regra dotada de maior generalidade, mas não deixa de ter estrutura própria de regra jurídica, por isso, não pode ser relativizado.¹⁷

Conhecido o conceito, faz-se necessária a abordagem de alguns princípios tributários que orientam o Sistema Tributário Nacional.

Tais princípios, como será possível verificar, têm o condão de fazer o Sistema funcionar, preservando o pacto federativo e a organização dos poderes estatais, respeitando, em todo caso, o contribuinte, no efetivo cumprimento das regras constitucionais de proteção ao indivíduo.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. atual. São Paulo. Editora Saraiva, 2012, p. 59

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. revis. atual. ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 31

3. Princípios Tributários

Quase todos os doutrinadores, ao iniciar o estudo dos princípios tributários, partem do princípio da legalidade. Talvez porque este seja o princípio mais importante, talvez porque seja o mais básico, que dá origem aos demais, ou ainda, por uma simples questão de didática, o certo é que sempre se começa o estudo dos princípios pelo princípio da legalidade.

Entendendo ser esse um princípio multissecular, com previsão inaugural na carta inglesa de 1225, conforme afirma Sabbag¹⁸, começamos também por ele, que na expressão inglesa "*no taxation whithout representatio*", quer dizer, a cobrança de tributos não pode ocorrer sem prévia aprovação do Poder Legislativo. Ou, em outros termos, nenhuma exigência pode ser feita sem prévia lei que a institua.

O princípio é postulado do Estado de Direito, consagrado após séculos de evolução política, e numa concepção mais ampla, quer dizer que o Estado deve respeitar as próprias leis que edita, tendo que subordinar todas as suas atividades a autorização da lei, expressão da soberania popular.

No contexto do Sistema tributário, tem-se que os entes tributantes só podem instituir ou majorar tributos através da lei. Exigências realizadas por outros documentos legislativos de menor normatividade são inconstitucionais, por ferirem o referido princípio, salvo situações excepcionais delineadas como exceções pela própria Constituição.

Na concepção de Hugo de Brito Machado:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser

¹⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. atual. São Paulo, Editora Saraiva, 2012, p.65

instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas.¹⁹

Essa com certeza é uma importante regra constitucional de proteção aos direitos do contribuinte, pois, impede que o indivíduo seja incomodado arbitrariamente. Afinal, o poder público somente poderá instituir ou majorar tributos por meio de lei, aprovada pelo Legislativo, onde se encontram os representantes do povo.

Além desse princípio, vale ressaltar, há também o princípio da anterioridade, disposto no art. 150, III, "b"²⁰ da Constituição, pelo qual se diz que o contribuinte não poderá ser incomodado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou determinado tributo.

Tal princípio revela a preocupação de não surpreender o contribuinte repentinamente com cobranças que possam prejudicar suas economias.

Ora, a cobrança de tributo interfere na esfera patrimonial do particular, sendo necessário que o contribuinte tenha um certo tempo para reorganizar seu orçamento antes que seja exigido o gravame.

Vale dizer, a Emenda Constitucional 42 de 2003, acrescentou a anterioridade "nonagesimal" ao texto Constitucional, que quer dizer que, está vedada a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou.

As duas anterioridades (do exercício financeiro seguinte e a nonagesimal, como denominadas pela doutrina) são mais uma

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. . *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. revis. atual. ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 32

²⁰ Dispõe o art. 150, III 'b' da CF/88: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;"

proteção ao contribuinte, na medida em que não permitem que o indivíduo seja surpreendido com exigências que possam desestruturar seu planejamento financeiro de uma hora para a outra. Na realidade, a intenção desse princípio é permitir que o contribuinte tenha um tempo mínimo para reordenar sua economias antes da cobrança da exação.

Nesse sentido, as palavras de Carrazza sobre a importância do princípio em discussão:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja tolhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.²¹

Outro princípio de suma importância é o princípio da vedação ao confisco. Sabe-se que tributo não é penalidade, não podendo sua carga sobrecarregar o contribuinte a ponto de aniquilar total ou parcialmente sua propriedade particular.

Sabbag²², citando Paulo Cesar Baria Castilho, conceitua confisco como “uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”.

A vedação ao confisco, portanto, traduz a tentativa de impedir o Estado de se apropriar injustamente do patrimônio do particular. É claro, que o Estado tem a prerrogativa de instituir e cobrar tributos, como forma de angariar recursos para a manutenção

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 202

²² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. atual. São Paulo, Editora Saraiva, 2012, p. 235

de suas atividades, no entanto, essa prerrogativa não pode destruir ou aniquilar o patrimônio do indivíduo particular.

Ainda sobre os princípios tributários, vale também analisar mais um princípio de extrema relevância para este estudo: o princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens.

Segundo esse princípio, elencado no art. 150, V²³ da Constituição, o tráfego de pessoas e bens entre municípios e ou entre estados não pode ser fato gerador de tributos. Isto é, tributo algum pode onerar o tráfego interestadual ou intermunicipal de bens e ou de pessoas.

Isso não quer dizer que não possa existir tributo sobre a circulação de mercadorias, como é o caso do ICMS. O que não pode acontecer é o tributo ser utilizado de forma reflexa para limitar o tráfego de bens ou pessoas, violando as liberdades garantidas na Constituição.

Vale dizer, o princípio em comento é uma homenagem à liberdade de locomoção assegurada pela própria Constituição e também à liberdade de comércio e ao princípio federativo. E mesmo que exista um imposto sobre a circulação de mercadorias, como é o caso do ICMS, a incidência não será pelo simples fato da transposição territorial.

Compreendidas essas primeiras considerações sobre o Sistema Tributário Nacional, passa-se a análise das regras definidoras do ICMS.

²³ Dispõe o art. 150, V da CF/88: "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."

II. As Regras Definidoras do ICMS

1. Considerações gerais

Conforme já se afirmou, a Constituição, em homenagem ao princípio federativo, distribui a competência tributária entre as unidades federadas, repartindo entre elas, a aptidão de criar tributos.

Aliás, ressalte-se que tal aptidão não é só para criação de tributos, mas também para majorá-los, diminuí-los, ou até suprimi-los. Vejamos o que diz Roque Antonio Carrazza sobre o tema:

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso), ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.²⁴

Como visto, então, as entidades tributantes são dotadas de autonomia, podendo a partir de uma “decisão política” unilateral, escolher como exercer seu poder de tributar.

Contudo, ressalte-se, mais uma vez, que a competência tributária destinada aos entes federativos não é um poder absoluto e, portanto, encontra limites jurídicos nas normas constitucionais.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 515

Como já se analisou, vários princípios tributários descritos na Constituição devem ser observados pelos entes federativos, e o desrespeito a qualquer deles pode importar em inconstitucionalidade das leis tributárias editadas.

Ademais, há, em alguns casos, normas constitucionais que descrevem certas peculiaridades de determinado tributo. Quando isso acontece, por óbvio, que as normas editadas pelas entidades tributantes não poderão contrariar o conteúdo da norma constitucional, sob pena de também serem excluídas do sistema por inconstitucionalidade.

Por essa razão, sempre que se inicia o estudo de um tributo, deve-se partir do perfil constitucional traçado para ele, para só então, desenvolver estudo mais profundo, envolvendo normas de outro patamar normativo.

No que se refere aos impostos, tributo cujo fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica (art. 16 do Código Tributário Nacional²⁵), a Constituição Federal houve por bem traçar a incidência daqueles que podem ser criados, em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

O ICMS; cujo *nomen juris* é: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; está, genericamente, previsto na Constituição, no art. 155, II²⁶, e foi atribuído à competência dos Estados e do Distrito Federal.

25 Dispõe o art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

26 Dispõe o art. 155, II: "Compete aos Estados ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de que comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Tal imposto é considerado o de maior arrecadação, no Brasil, segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário)²⁷, sendo responsável por mais de 20% da arrecadação total, o que demonstra seu intuito, eminentemente, fiscal.

E sendo um imposto de relevante expressão econômica, é claro que, as discussões sobre o referido gravame são de grande interesse não só para a comunidade jurídica, como também, para a política nacional pelos seus reflexos diretos na economia do país.

Como já analisado, o Sistema Tributário Nacional enfrenta a dificuldade de combater desigualdades regionais no âmbito da Federação, como forma de preservar a igualdade jurídica entre as unidades federadas, na conservação do pacto federativo.

No que concerne ao ICMS, vale dizer, diferentemente do que acontece com o IVA europeu (imposto sobre valor agregado)²⁸, que é de competência federal, o mencionado gravame foi destinado a competência dos Estados e do Distrito Federal, o que revela uma necessidade de controle ainda maior.

Isto é, não fossem os limites constitucionais dados ao ICMS, cada Estado poderia proceder de uma forma, dando vazão a uma desenfreada “guerra fiscal”.

Nesse ponto, vale frisar que, quando se fala em “guerra fiscal” quer se tratar, necessariamente, de algo prejudicial à arrecadação estatal, não se confundindo tal terminologia com a expressão “competitividade fiscal”, que pode ser admitida e, quiça,

²⁷ O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT – divulgou 04/05/2012, no Jornal de Londrina, nota sobre a arrecadação tributária do Brasil no corrente ano, em que afirmou: “Individualmente, o tributo de maior arrecadação é o ICMS, com 20,09% do total, seguido pela contribuição previdenciária para o INSS, com 17,26%; pelo Imposto de Renda, com 16,82%; e pela Cofins, com 10,59%.”. Nota disponível em: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14309&pagina=40

²⁸ O IVA no modelo europeu é de caráter nacional, da competência do governo federal o que evita a utilização do imposto como instrumento de competição fiscal. Ideias extraídas do Fórum Fiscal do Estados Brasileiros sobre Harmonização Tributária, disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_3.pdf

estimulada, afinal, faz parte das práticas econômico-políticas normais.

Mas, como se fez entender, o ICMS, por não estar centralizado “nas mãos” de um só ente político sofre com uma distribuição não uniforme entre os Estados, o que pode gerar guerra fiscal.

Afinal, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e, se não fossem as regras constitucionais limitativas, cada unidade estaria autorizada a criar, majorar, diminuir ou até suprimir (por meio de isenções) a referida exação, sem qualquer preocupação com o pacto federativo, ligados unicamente a suas decisões políticas, de forma unilateral.

A Constituição, portanto, procura reduzir as possibilidades de uma guerra fiscal, direcionando algumas normas específicas ao referido imposto. A abordagem do ICMS, portanto, compreenderá as normas constitucionais que o delineiam, como se verá a seguir.

2. Análise Constitucional do ICMS

Conforme se depreende do texto constitucional o ICMS é imposto, ou seja, é um tributo não vinculado a qualquer atividade estatal, o que o torna atrelável, exclusivamente, à atividade do particular.

Nesse ponto, tem-se que os fatos geradores do ICMS estão sempre ligados à atividade do particular. Diz-se “fatos geradores” porque, conforme assevera Carrazza:

(...) a sigla ICMS alberga pelo menos cinco diferentes impostos: a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada 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 líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.²⁹

De qualquer forma, a Constituição decidiu por agrupar todas essas espécies, se assim podemos dizer, num só imposto, entregando-o a competência dos Estados e do Distrito Federal.

Isso decorre da inovação trazida pela Constituição Federal de 1988 que decidiu incluir na antiga sigla ICM o "S" referente aos serviços de transporte e de comunicação, agora, tributados pelo ICMS. Na realidade, o ICMS descende do antigo ICM da Constituição de 1967/1969 que, por sua vez, descendeu do IVC (imposto sobre vendas e consignações) da Constituição de 1946³⁰.

Nesse passo, o mencionado tributo passou a englobar as cinco hipóteses de incidência já apresentadas acima, quais sejam: a circulação de mercadorias nas operações mercantis, os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Na nova concepção dada ao gravame, a Constituição ainda incorporou duas importantes regras constitucionais: a técnica da não cumulatividade³¹ e as concepções de essencialidade e superfluidade que revestem o ICMS da característica da essencialidade.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS 14ª ed.*, São Paulo, Malheiros Editores, 2009, pp.36 - 37

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *loc. cit.*

³¹ Conforme Valcir Gassen, a experiência brasileira com o princípio da não-cumulatividade começou cedo, "tanto que o antecessor do IPI, na época designado imposto de consumo, em 1958 já era tributo que respeitava o princípio da não-cumulatividade." Ainda segundo o autor, já em 1965, o IVC cumulativo foi substituído pelo ICM não cumulativo, com a Emenda Constitucional nº 18. GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo*. Santa Catarina, Momento Atual, 2004, p. 124

Com relação a não cumulatividade, a Constituição asseverou ser esse o ICMS um imposto, necessariamente, não cumulativo³². Isso, porque, o ICMS é uma exação plurifásica, o que quer dizer, a cada etapa da circulação da mercadoria ou do serviço prestado, há nova incidência do imposto.

Essa situação, se não fosse controlada pela técnica da não cumulatividade, acarretaria uma carga tributária elevadíssima, o que é expressamente vedado pelo princípio do não confisco, como já se afirmou acima.

Portanto, em síntese, a não cumulatividade é uma técnica que permite um sistema de compensação de créditos e débitos, em que se realiza um abatimento entre os valores cobrados nas operações anteriores e o montante de ICMS a recolher, reduzindo-se, assim, o impacto da tributação causada pelas hipóteses sucessivas de incidência do imposto.

Carrazza, utilizando-se das ideias expressas por Geraldo Atlaliba e Cléber Giardino, discorre sobre a mencionada técnica, nas seguintes palavras:

A Constituição, ao aludir à 'compensação', consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

O realizador da operação ou prestação tem direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher *os valores cobrados* (na concepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a *diferença* resultante dessa operação. (grifos no original)³³

³² Dispõe o art. 155, § 2º, I da CF/1988: "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."

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS* 14ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 380

Dessa maneira, fica claro que a mencionada técnica tem grande relevância na economia nacional, visto que, busca evitar o encarecimento do produto final destinado aos consumidores, preservando uma carga tributária suportável.

Percebe-se, nesse ponto, que sendo o ICMS um tributo indireto, o mecanismo de redução da carga tributária mediante aplicação da não cumulatividade opera duplo efeito, pois, de uma só vez, desonera o contribuinte de direito, e, reduz a carga suportada pelo consumidor final, o chamado contribuinte de fato.

Assim é a análise de Carrazza sobre o tema, conforme trecho transcrito abaixo:

Por meio do *princípio da não-cumulatividade* do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (*de direito*) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (*contribuinte de fato*), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária. (grifos no original)³⁴

Fica, então, evidente que a não-cumulatividade merece tutela constitucional, uma vez que, é destinada a proteção do contribuinte, e ainda, de forma mais ampla, ao interesse econômico nacional.

Não é por outra razão que Carrazza, ao mencionar a técnica da não-cumulatividade, afirma que:

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma *diretriz imperativa*, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS. (grifos no original)³⁵

Por outro lado, com relação à seletividade, a Constituição instituiu que a incidência da tributação do ICMS será inversamente

³⁴ Ibidem, p. 357

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS 14ª ed.*, São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 355

proporcional à essencialidade do bem. Isso quer dizer, quanto mais essencial o bem, mais suave será a oneração por meio da tributação. De outro modo, quanto menos essencial ou mais supérfluo o bem, maior será a incidência do imposto.

Roque Antonio Carrazza discorre sobre o tema no seguinte sentido:

A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Daí que, ao nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviço (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desoneradas do tributo, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha.³⁶

Conforme se pode afirmar, a seletividade dota o ICMS de uma característica menos evidente, o seu caráter extrafiscal. Sim, pois além de ter o condão de abastecimento de dinheiro dos cofres públicos (finalidade fiscal), a tributação pelo ICMS seletivo objetiva promover a justiça fiscal, demonstrando a preocupação do Estado em garantir que a tributação favoreça a existência digna de todos.

Como é cediço, o ICMS é imposto que tributa o consumo, ficando em evidência a relevância das referidas regras na busca pela proteção do contribuinte (de fato e de direito), e, numa acepção mais ampla, na proteção do interesse econômico nacional.

No entanto, embora revelado o caráter nacional do referido imposto o mencionado gravame permanece na competência dos Estados e do Distrito Federal, o que gera, por diversas vezes, prejuízo quanto ao interesse econômico nacional na arrecadação do tributo, visto que, não é raro que cada Estado, preocupado unicamente com

³⁶ Ibidem, p. 459

seu desenvolvimento, se esqueça do caráter cooperativo da Federação, atuando, exclusivamente, na busca de seus próprios objetivos.

Aliás, é bem comum que, face às dificuldades financeiras por que passam os diversos Estados em nosso país, procurem eles aumentar sua arrecadação tributária, com mecanismos sempre voltados para o seu principal tributo, o ICMS.

Essas situações de conflitos de interesses entre os entes da Federação na arrecadação dos tributos é o que gera a denominada guerra fiscal, consequência desastrosa da autonomia dos Estados, que, em regra, permite a perda arrecadatória, indo contra os anseios econômicos da Federação.

Os problemas com a guerra fiscal ganham ainda maior destaque quando se trata da incidência do ICMS nas operações interestaduais. Afinal, nas operações envolvendo consumidor final que adquire mercadoria originária de Estado diverso, fica a dúvida de quem deve receber o produto da arrecadação: o Estado produtor da mercadoria ou o Estado em que irá ocorrer o consumo (Estado de destino da mercadoria)?

Para responder tal questionamento, faz-se necessária a explanação a seguir.

3. O ICMS nas operações interestaduais e a situação dos Estados Consumidores perante o comércio eletrônico

Se o Constituinte deixasse aos Estados o poder de escolher com quem ficaria o produto da arrecadação do ICMS decorrente de operações interestaduais, a "guerra" estaria instalada.

Por essa razão, a Constituição Federal houve por bem estabelecer que nas operações interestaduais, em que a mercadoria seja destinada a consumidor final situado em outro Estado, adotar-se-á alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, ou, alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte.³⁷

O contribuinte do imposto encontra-se definido no art. 4º da Lei Complementar 87/1996, sendo “qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...)”.

Por conseguinte, percebe-se que, quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do imposto, mesmo que adquira a mercadoria ou serviço como consumidor, haverá divisão da arrecadação do ICMS entre os Estados de origem e destino. Ao Estado de destino caberá a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, enquanto o Estado de origem recolherá o ICMS equivalente à alíquota interestadual.

Vale dizer, essa foi uma medida tomada pela Constituição no intuito de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais. Corroborando com tal ideia, a Constituição ainda enfatiza que as alíquotas internas dos Estados serão sempre superiores à alíquota interestadual, como forma de garantir que o diferencial de alíquotas recebido pelo Estado de destino seja sempre positivo.

³⁷ Dispõe o art. 155, § 2º, VII e VIII da CF/1988: “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.

Contudo, não sendo o destinatário contribuinte do imposto, a arrecadação se dará exclusivamente pelo Estado de origem, sendo aplicada sua alíquota interna, não havendo motivo para a aplicação da alíquota interestadual.

Vê-se, portanto, que, embora nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes boa parte da arrecadação seja destinada aos Estados consumidores, conforme a explicação acima, os Estados de origem, ainda assim, ficam com a maior parte da arrecadação do ICMS, pois, sempre que o destinatário da mercadoria não é contribuinte do imposto, a arrecadação do ICMS se dá, unicamente, no Estado de origem da mercadoria.

Isto é, a solução estabelecida pela Constituição é favorável aos Estados produtores, pois, premia os Estados que mais produzem mercadorias, ou seja, os Estados mais industrializados e mais desenvolvidos do país, em detrimento dos Estados mais carentes de desenvolvimento.

Tal situação ainda é mais assente, hoje, com a tendência cada vez maior de se realizar operações de "vendas não presenciais", isto é, via internet, telemarketing ou *showroom*, o chamado comércio eletrônico³⁸. Ou seja, com o comércio eletrônico, a prática de deslocamento de mercadorias de um Estado para outro se intensificou, elevando a perda arrecadatória dos Estados consumidores.

Nesse contexto, os Estados menos desenvolvidos, descontentes com a solução dada pela Constituição, procuram desenfreadamente mecanismos que aumentem sua arrecadação.

³⁸ O SEBRAE define comércio eletrônico da seguinte maneira: "Comércio eletrônico (também conhecido como e-commerce) é a automação das transações comerciais por meio das tecnologias de informática e telecomunicações. A parcela mais visível do comércio eletrônico constitui-se do universo de "lojas virtuais" (sites de compras) disponíveis na internet." Disponível em: http://www.sebrae.com.br/customizado/aceso-a-mercados/distribua-seus-produtos/comercio-eletronico/integra_bia/ident_unico/289

A última engenhosa tentativa de ampliar a arrecadação dos Estados consumidores, diminuindo a desvantagem em relação aos Estados produtores, partiu do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária)³⁹, que, por deliberação conjunta dos 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 do Distrito Federal, estabeleceu a disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial (internet, telemarketing, *showroom*) no estabelecimento remetente.

Tal deliberação, que aconteceu no Rio de Janeiro, resultou na formulação do Protocolo ICMS 21 de 1º de abril de 2011⁴⁰, cujas implicações serão analisadas a seguir.

³⁹ "O CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Entre outras atribuições, compete ao CONFAZ promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição (ICMS), de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação." A definição do CONFAZ foi extraída do Blog de Educação Tributária disponível em: <http://robertocamargo.typepad.com/educacaotributaria/confaz/>

⁴⁰ A íntegra do Protocolo ICMS 21/2011 está disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>

III. Protocolo ICMS 21/2011

1. Considerações gerais

Percebe-se até aqui, que o Sistema Tributário Nacional, que tem a importante incumbência de angariar recursos para o financiamento das diversas necessidades públicas, deve, sobretudo, manter-se em harmonia com a Constituição Federal.

Como se observou, a Constituição é o cerne de todo o ordenamento e deve ser obedecida por todos, inclusive pelo próprio Estado, que só pode atuar dentro dos limites por ela estabelecidos.

Portanto, o Sistema Tributário, mantendo-se em harmonia com as normas constitucionais, tem a importante missão de conservar em equilíbrio dois grandes preceitos da República Federativa do Brasil, apresentados neste trabalho, quais sejam, o pacto federativo com autonomia dos entes federados, e, a proteção ao contribuinte.

Ressalte-se ainda que a atuação do Sistema Tributário deve, também, sempre levar em conta a preocupação com os interesses econômicos do país. Afinal, a tributação tem reflexos na economia, principalmente, quando estejam envolvidos tributos sobre o consumo, como é caso do ICMS.

Aliás, não se pode esquecer que o ICMS é o imposto de maior expressão econômica na arrecadação brasileira, e, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, o que por vezes, desencadeia guerra fiscal entre os entes da Federação.

É por essa razão, que as normas envolvendo ICMS, para serem introduzidas no Sistema Tributário Nacional, devem compatibilizar todos esses preceitos, sob pena de trazerem reflexos

danosos à Federação, ao contribuinte e aos interesses econômicos do país.

Nesse sentido, o Protocolo ICMS 21/2011, sendo norma que apresenta nova forma de distribuição da arrecadação do ICMS decorrente de operações interestaduais realizadas de forma não presencial, deve ser criteriosamente analisado para se verificar se ele cumpre ou não as exigências necessárias para sua harmonização com o Sistema Tributário Nacional.

E, é o que se passa a fazer nas seguintes linhas.

2. As mudanças implementadas pelo Protocolo

Conforme se afirmou acima, a Constituição Federal estabelece que nas operações interestaduais que destinem mercadoria a consumidor final não contribuinte do imposto, o ICMS será recolhido ao Estado de origem do produto. Vejamos o que isso quer dizer.

A situação prevista na Constituição é compatível com o seguinte exemplo: Uma pessoa, que reside no Estado A, faz um compra, pela Internet, de uma mercadoria para consumo pessoal, que está sendo anunciada no Estado B. Com a compra, a mercadoria é transferida do Estado B, em que foi produzida, para o Estado A, onde se localiza o consumidor, surgindo a dúvida de qual seria o Estado competente para receber a arrecadação do ICMS decorrente da operação.

Diante da previsão acima, a solução dada pelo constituinte foi a de designar o ICMS ao Estado de origem do produto, por entender que a situação acima narrada seria semelhante a hipótese

de a pessoa, residente do Estado A, deslocar-se até o Estado B, comprar a mercadoria e levá-la consigo, para seu Estado originário.

É possível que o constituinte, quando elaborou a referida norma, acreditasse que as práticas comerciais interestaduais permanecessem dependentes da presença física de fornecedor e comprador, e que as práticas comerciais não presenciais decorrentes do uso do comércio eletrônico direto e indireto⁴¹, não ganhassem a relevância que têm hoje no mundo dos negócios. Afinal, historicamente, o comércio tem origem nas trocas físicas⁴², situação que permite regras tributárias um pouco menos complexas.

No entanto, a globalização dos mercados, por meio do advento comércio eletrônico, principal motor dos negócios atuais, diminuiu as distâncias e permitiu que o consumidor tivesse acesso a todo tipo de mercadoria produzida em qualquer lugar.

Dessa maneira, pode-se dizer que o constituinte ao estabelecer a referida norma, embora soubesse que premiava os Estados produtores, não tinha conhecimento da dimensão do desequilíbrio fiscal que tal regra poderia gerar anos depois.

Afinal, diga-se de passagem, que a norma constitucional, ainda que favorável aos Estados produtores, contém outras regras que destinam parcela do ICMS aos Estados consumidores, como é o caso das operações interestaduais envolvendo contribuinte do imposto⁴³.

⁴¹ Guilherme Cezaroti desenvolve a distinção entre comércio eletrônico direto; que aquele que, genuinamente, se utiliza de meios eletrônicos para realização do contato entre fornecedor e consumidor, basicamente, nesse tipo de comércio, tanto a aquisição da encomenda quanto a entrega dos bens é realizada pela Internet; e comércio eletrônico indireto, cujo contato pode ser realizado por meio de telefone ou fax, e só o contrato que é celebrado via Internet. CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. São Paulo. MP Editora, 2005, pp. 30 e 31

⁴² Ibidem, p.15

⁴³ Dispõe o art. 155, § 2º, 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;"

Tal regra, é claro, tem o condão de rearranjar a distribuição das receitas decorrente do recolhimento de ICMS nas operações interestaduais, de forma devolver o equilíbrio entre Estados produtores e Estados consumidores.

A corroborar com tal explicação, as ideias de Ricardo Alexandre que explana a respeito da solução trazida pela Constituição, nos seguintes termos:

Decidido que o ICMS seria imposto estadual, a polêmica subsequente seria com relação às operações interestaduais. Na operação realizada entre contribuintes situados em Estados diferentes, a quem deveria caber o produto da arrecadação? Ao Estado que produziu a mercadoria (alienante) ou àquele em que vai ocorrer o consumo (adquirente)?

A primeira solução, favorável aos Estados produtores, premia os Estados mais industrializados, mais desenvolvidos, os que mais produzem mercadorias. A segunda solução, favorável aos Estados consumidores, propicia um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, contribuindo para a diminuição das desigualdades regionais, um dos objetivos da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º, IV).

Nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores (mais desenvolvidos), mas em contrapartida foram criadas regras que garantem que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes boa parte da arrecadação da cadeia produtiva ficará com o Estado em que irá ocorrer o consumo.⁴⁴

Ocorre, contudo, que a popularidade alcançada pelo comércio eletrônico transformou as práticas comerciais⁴⁵, aumentando o descontentamento dos Estados consumidores com a desvantagem com que foram tratados pela norma constitucional.

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª ed. revis. ampl. São Paulo: Editora Método, 2011, pp. 612 e 613

⁴⁵ O faturamento do comércio eletrônico no Brasil aumentou significativamente na última década. Dados extraídos do site www.e-commerce.org.com demonstram que de 2001 para 2011, o faturamento saiu de 540 milhões de reais, no primeiro ano, alcançando, no último ano, a marca dos 18,70 bilhões de reais. É possível acessar o gráfico da evolução do faturamento do e-commerce pelo seguinte endereço eletrônico: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>

A perda arrecadatária sofrida por esses Estados tornou-se cada vez mais patente, enquanto que, os Estados produtores, mais desenvolvidos, mais industrializados, percebiam as vantagens do advento do comércio não presencial.

Como já se adiantou, o descontentamento dos Estados produtores foi tamanho que culminou na formulação do Protocolo ICMS 21/2011 cujas “considerações” preliminares abordam os seguintes tópicos:

(...) 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;

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: (...)⁴⁶

Percebe-se pela leitura das “considerações” preliminares, acima transcritas, que o motivo que levou os Estados a celebrarem o referido Protocolo é a preocupação com as novas práticas comerciais que permitiram incremento na renda dos Estados produtores, que diante da regra constitucional, foram os únicos privilegiados.

Mais uma vez, a regra constitucional que já não era confortável aos Estados consumidores, mostrou-se desfavorável aos interesses arrecadatários destes Estados, e, por outro lado,

⁴⁶ A íntegra do Protocolo ICMS 21/2011 está disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>

privilegiou, por demasia, os Estados produtores, que já são os Estados mais desenvolvidos e mais ricos do país.

Diante disso, aflorou-se a discussão sobre necessidade de a Federação preservar a igualdade jurídica dos entes que a compõem, não admitindo regras que permitam o desequilíbrio fiscal. Afinal, como já se tratou neste trabalho, as unidades que compõem a Federação são dotadas de autonomia, característica que pode ser arruinada se uma unidade se mostrar mais poderosa que as outras.

Ademais, levando-se em conta que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades regionais, nada mais certo do que se instituir nova regra de distribuição das receitas advindas da arrecadação do ICMS interestadual, pelo menos no que diz respeito as operações realizadas em acordo com as novas práticas comerciais, ou seja, as operações não presenciais, decorrentes do uso da internet, telemarketing ou *showroom*.

Por essa razão, o Protocolo ICMS 21/2011 estabeleceu a exigência de pagamento de ICMS à unidade federada de destino da mercadoria, nas operações interestaduais ocorridas de forma não presencial, mesmo que o consumidor não seja contribuinte do imposto.

Vejamos o que dispõe a cláusula primeira do aludido Protocolo:

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

Nesse sentido, vê-se, claramente, que a intenção do Protocolo é mudar a regra constitucional que determina a arrecadação integral do ICMS pelo Estado produtor nas operações interestaduais envolvendo o consumidor não contribuinte do imposto, permitindo que, ao menos, quando se tratar de operações realizadas de forma não presencial, parcela do imposto seja destinada ao Estado consumidor.

Esta regra introduzida pelo Protocolo, pode se dizer, possui uma boa intenção, pois, embora estabeleça regra contrária àquela estabelecida na Constituição⁴⁷, parece mais apta a alcançar os objetivos da Federação.

Ocorre que, como vimos, uma regra sobre ICMS para ser introduzida no Sistema Tributário Nacional, deve ser muito mais do que bem intencionada, deve conter elementos que a compatibilizam com todo o Sistema.

Isto é, a norma em questão deve, além de permitir uma melhor distribuição do ICMS arrecadado nas operações interestaduais, pautar-se nos princípios tributários, manter a autonomia dos entes federados, conservar os direitos do contribuinte, e, numa análise mais abrangente, preocupar-se com o bom andamento dos interesses econômicos do país.

Partindo dessa análise, fez-se, nas próximas linhas, uma abordagem crítica dos pontos que compõe o Protocolo, no sentido de explicitar as incompatibilidades dessa nova norma com as exigências do Sistema Tributário Nacional.

⁴⁷ Viu-se que a norma constitucional preconiza que nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, o ICMS será arrecadado para o Estado de origem do produto, baseado em sua alíquota interna. Isso, conforme dispõe o art. 155, § 2º, VII, b, cuja redação é a seguinte: "em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: (...) b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;"

3. As incompatibilidades do Protocolo 21/2011 com o Sistema Tributário Nacional

Para dar início a essa abordagem, convém ressaltar que o Protocolo ICMS 21/2011 encontra-se sob análise do Supremo Tribunal Federal (STF), por conta de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 4.628)⁴⁸, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), que visa suspender a eficácia e declarar a inconstitucionalidade do Protocolo.

Ademais, ressalte-se que há uma outra Ação Direta de Inconstitucionalidade, no STF, de extrema relevância para esse estudo. Trata-se da ADI nº 4.565⁴⁹, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, contra Lei Estadual nº 6.041⁵⁰, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, que pretende permitir que o referido Estado cobre ICMS na entrada de bens e mercadorias oriundos de outros Estados da Federação, quando destinados a consumidor final contribuinte ou não do imposto.

Vê-se, portanto, que a previsão da referida Lei trata de matéria muito semelhante ao mencionado Protocolo, ou seja, a cobrança de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria, mesmo quando o consumidor final não seja contribuinte do imposto.

E, adiante-se que, em relação a essa segunda ADI, já houve decisão liminar, no sentido de suspender a eficácia da referida Lei.

⁴⁸ É possível acessar o processo eletrônico da ADI 4.628 por meio do seguinte endereço eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?segobjetoincidente=4105102>

⁴⁹ É possível acessar o referido processo eletrônico da ADI 4.565 por meio do seguinte endereço eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?segobjetoincidente=4035992>

⁵⁰ É possível ter acesso ao conteúdo da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, por meio do sítio: <http://www.diariooficial.pi.gov.br>

Em seu voto de concessão da medida liminar, o Ministro Relator ressaltou a relevância do tema para Federação, na medida em que busca a diminuição das desigualdades regionais, no entanto, destacou que a alteração pretendida não cabe à decisão de um só Estado, sendo necessária “verdadeira reforma tributária”.

Em destaque, as palavras do Ministro Joaquim Barbosa:

Os argumentos do estado-requerido tangentes à disparidade abissal entre as diversas regiões de nosso país de proporções continentais são relevantes, mas a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária que não pode ser realizada individualmente por cada ente político da Federação, com posterior chancela de validade pelo Judiciário.⁵¹

Diante do exposto, fica evidente que a matéria tratada pelo Protocolo 21/2011 apresenta questões tormentosas que não parecem compatibilizar-se ao Sistema Tributário Nacional, pois em desacordo com a própria Constituição.

Uma das questões que se apresenta, por exemplo, já está explicitada no trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa, acima transcrito, qual seja, a necessidade de uma “verdadeira reforma tributária” para que seja realizada tamanha alteração na arrecadação do ICMS.

Isto quer dizer, somente uma reforma tributária, mediante emenda à Constituição, poderia realizar a mencionada alteração, afinal, o que se quer alterar é uma norma constitucional, que tem supremacia sobre as demais normas do ordenamento, sendo que um

⁵¹ Trecho retirado do voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa, na decisão que concedeu a medida liminar para suspender a eficácia da Lei 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. A decisão encontra-se disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>

Protocolo, firmado pelo CONFAZ, não seria o documento normativo próprio para inserir tal mudança⁵².

Até porque, embora o ICMS seja um imposto que foi designado à competência dos Estados, como bem se ressaltou nesse trabalho, ele apresenta caráter nacional, pela sua relevante expressão econômica, e por regular operações de circulação de mercadoria por todo o território nacional e até mesmo para o exterior.

Nesse sentido, esclarecedoras as palavras Ministro Ricardo Lewandowski, no voto que proferiu na Medida Cautelar da ADI 4.565, acompanhando o Ministro Relator Joaquim Barbosa.

Gostaria apenas de assinalar um aparente paradoxo que existe na Constituição Federal: o artigo 155, *caput*, confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir, dentre outros impostos, o ICMS. À primeira vista, pareceria que se trata de um imposto exclusivamente estadual e, portanto, sob o controle absoluto das autoridades locais, no sentido de um ente federativo de segundo nível.

Mas, por outro lado, o artigo 155 traz, no parágrafo 2º, inciso XII, várias alíneas que demonstram com clareza que o ICMS constitui, na verdade, um imposto de caráter nacional, porquanto ele regula a circulação de mercadorias em todo o território nacional e para o exterior. Portanto, tendo em vista esse duplice aspecto, mas com a prevalência do caráter nacional do ICMS, não poderia, evidentemente, uma lei local, uma lei do estado do Piauí, regulá-lo nessa minúcia com que o fez.

Nesse sentido, acompanho o eminente Relator.⁵³

Ainda sobre esse ponto, convém destacar que, como já adiantamos a pouco, o CONFAZ é órgão deliberativo que “tem a

⁵² Importa dizer que já existem 3 Propostas de Emenda à Constituição (PEC 56/2011, de autoria do Senador Luiz Henrique, PEC 103/2011, de autoria do Senador Delcídio do Amaral e PEC 113/2011, de autoria do Senador Lobão Filho) em trâmite no Senado Federal. Conforme informação do portal de atividades legislativas do Senado Federal, as referidas PECs, que são analisadas em conjunto, tratam da modificação da sistemática de cobrança do ICMS no comércio eletrônico, já tendo sido aprovadas pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) no dia 9.05.2012. Informação disponível em: http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=102933

⁵³ Trecho retirado do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, na decisão que concedeu a medida liminar para suspender a eficácia da Lei 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. A decisão encontra-se disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>

finalidade de promover à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”⁵⁴, tendo como uma de suas atribuições a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata o art. 155, II da Constituição.

A grande importância do referido órgão, portanto, é a celebração de convênios utilizados para resolução de conflitos tributários interestaduais. Tal documento é um acordo envolvendo todos os Estados-membros da Federação, sendo importante para a promoção da justiça fiscal no país.

No entanto, em que pese tais considerações, o CONFAZ, ao regular a norma aqui discutida, se utilizou de um protocolo que, conforme regimento interno que disciplina as atribuições do órgão, prescinde da participação de todos os Estados-membros, podendo ser firmado só com alguns Estados⁵⁵, desde que mantida a autonomia dos demais entes.

Percebe-se ainda que, não fosse levada em conta a questão de se tratar de norma constitucional, cuja alteração só pode ser realizada por meio de emenda, o referido documento normativo é utilizado somente para procedimentos simples, para auxiliar na fiscalização conjunta entre os Estados, não tendo legitimidade suficiente para decisões maiores, por não contar com a participação de todos os Estados-membros.

⁵⁴ Vide rodapé nº 39

⁵⁵ Dispõe o art. 38 do Regimento Interno do CONFAZ “**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” (sem grifos no original)

Vê-se, no entanto, que o Protocolo ICMS 21/2011, mesmo não revestido da força normativa necessária, estabeleceu norma que altera conteúdo constitucional, obrigando, inclusive, os Estados que não participaram da celebração da mencionada norma, o que demonstra violação à autonomia dos Estados-membros.

Vejamos o que diz o parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo:

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.

Ao que se verificou até aqui, embora relevante o tema tratado pelo Protocolo ICMS 21/2011, a forma normativa escolhida para realizar as alterações propostas não se coaduna com o Sistema vigente.

No entanto, não são apenas esses os problemas apresentados pelo referido Protocolo. O conteúdo material da norma, também, demonstra incompatibilidades com Sistema Tributário Nacional, pois afronta as regras tributárias de proteção ao contribuinte.

Uma das regras, visivelmente, desrespeitada pelo Protocolo é a proibição ao confisco, amparada no art. 150, IV da Constituição Federal⁵⁶.

Para compreender a ofensa à regra acima, vale destacar a cláusula terceira do Protocolo:

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

⁵⁶ Dispõe o art. 150, IV da CF/1988: "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;"

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.

Conforme se depreende da leitura da cláusula terceira, é possível compreender que a norma implementada pelo Protocolo ICMS 21/2011 provoca um incremento na carga tributária, pois faz a cobrança do ICMS para Estado de origem da mercadoria, como preconiza a Constituição, e, também, para Estado de destino, que é a inovação trazida pela norma em análise.

No caso, faz-se necessário explicar que a proposta do Protocolo é que Estado de origem cobre duas vezes o ICMS. A primeira, já é aquela que a Constituição autoriza, ou seja, o Estado de origem da mercadoria realiza o recolhimento antecipado do imposto, sob sua alíquota interna, conforme a regra substituição tributária progressiva.

Note-se, portanto, que nessa situação, o Estado já recolheu o imposto na totalidade das operações que serão realizadas, pela técnica da substituição. No entanto, o Protocolo impõe que o Estado recolha novamente o ICMS, dessa vez sob alíquota interestadual. O Estado de origem, após o novo recolhimento do imposto, fará o repasse ao Estado de destino que receberá o diferencial entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Para exemplificar imaginemos que um bem de R\$ 1.000,00 (mil reais) foi comprado pela Internet em no Estado "A", sendo que o

consumidor, não é contribuinte do imposto, e se localiza no Estado "B".

Nessa situação, temos que o Estado "A" tem alíquota interna de 18%, recebendo de imposto o valor correspondente a R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) com a venda do bem.

Sem a regra do Protocolo, a conta pararia nesse ponto. No entanto, com a edição do referido acordo, além do valor recebido pelo Estado de origem do produto, o contribuinte ainda está obrigado a recolher mais 10%, decorrente da operação ($17 - 7 = 10$) alíquota interna do Estado "B" (17%) menos alíquota interestadual (7%), a título de valor a ser repassado ao Estado de destino da mercadoria.

Nesse sentido, o total da operação que antes era de R\$ 180,00 (cento e oitenta reais), passa a ser de R\$ 280,00 (duzentos e oitenta reais), em decorrência dos R\$ 100,00 (cem reais) repassados ao Estado onde irá se realizar o consumo da mercadoria.

Vê-se, claramente, que houve, com a edição do referido Protocolo, aumento significativo no valor do tributo. Os preços das mercadorias e serviços são elevados, o que pode se tornar insuportável para determinados setores. Pequenos empresários, por exemplo, podem não subsistir a esse aumento, o que caracterizaria patente violação a regra constitucional que veda o tributo com efeito confiscatório.

Convém ainda dizer que, sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, como já se afirmou nesse trabalho, as consequências do aumento do imposto, podem trazer consequências desastrosas não só para um ou outro ramo de empresas, mas para toda economia nacional. Pois, o arrefecimento da atividade de algumas empresas pode ter um efeito negativo em toda cadeia produtiva.

Isto que dizer, se por um lado a busca do Protocolo foi incrementar a renda dos Estados consumidores, o efeito adquirido com a inserção da nova norma pode ser completamente diverso dos objetivos almejados, pois o consumidor vendo o encarecimento dos produtos, pode, simplesmente, deixar de comprar.

Essa, com certeza, seria uma situação sem benefícios para nenhuma das partes.

Ademais, vale acrescentar que o Protocolo ICMS 21/2011 ainda não se coaduna a outra importante regra de proteção ao contribuinte, qual seja, a proibição de tributo interestadual que estabeleça limitações ao tráfego de bens ou pessoas no território nacional.

Tal regra está insculpida na Constituição Federal no art. 150, V⁵⁷ e é um desdobramento do direito fundamental à liberdade de locomoção (art. 5º, XV da CF/1988), afinal, o Poder Público não pode, agindo com seu poder de tributar, restringir essa liberdade que está assegurada ao indivíduo.

Isso não quer dizer, contudo, como já se explicou nesse trabalho, que não possa haver tributo sobre a circulação de bens em operações interestaduais, como é o caso do ICMS, mas, a instituição do tributo não pode ser utilizada de forma reflexa para impedir a transposição de fronteiras interestaduais.

O Protocolo, contudo, ao implementar o aumento abusivo na carga tributária suportada pelo contribuinte (nesse caso, o consumidor final, chamado contribuinte de fato), embora não tivesse o objetivo principal de limitar a transposição de fronteiras

⁵⁷ Dispõe o art. 150, IV da CF/1988 "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;"

interestaduais, acabou por impor tais restrições, pois é óbvio que, a dupla incidência do imposto leva ao encarecimento das mercadorias e serviços, o que limita o tráfego interestadual.

Por fim, resta esclarecer que o Protocolo ainda apresenta outra incoerência com o atual Sistema Tributário Nacional, que está explicitada na cláusula segunda do Protocolo, abaixo transcrita:

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.

Conforme se pode depreender da leitura da cláusula segunda do Protocolo, o Estado produtor, remetente da mercadoria, é constituído substituto tributário do Estado de destino.

Ocorre, porém, que a Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º reserva à lei, em sentido estrito, a instituição de responsabilidade tributária por substituição. Abaixo a transcrição do mencionado artigo:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ademais, diante do que se observa no art. 155 § 2.º, XII, "b", da Constituição,⁵⁸ a lei de que trata o artigo acima, é a Lei Complementar, o que demonstra, mais uma vez, a patente inobservância do Protocolo às exigências constitucionais.

Afinal, não é possível que, por mero acordo de alguns Estados-membros da Federação, sejam tomadas decisões que, pela sua importância, a própria Constituição restringiu à reserva de lei.

⁵⁸ Dispõe o art. 155, § 2.º, XII, "b": "XII - cabe à lei complementar: (...) b) dispor sobre substituição tributária;"

Acrescente-se que o direito tem importante papel nas sociedades humanas, com o objetivo principal de manter a segurança e estabilidade nas relações. E, na esteira da segurança das relações jurídicas entre Administração e indivíduos particulares, eleva-se como símbolo de segurança o princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II, da Constituição que diz que: “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

O Protocolo, porém, ignorado tais normas, instituiu a responsabilidade por substituição, o que, ofende à reserva legal, e, conseqüentemente, os princípios da legalidade e da segurança jurídica, como demonstrado.

Diante, portanto, da análise apresentada dos termos do Protocolo, fica evidente a incompatibilidade da referida norma com as exigências do Sistema Tributário Nacional atual.

As mudanças objetivadas, embora embasadas em motivações contundentes, isto é, uma distribuição mais equilibrada e justa do ICMS devido nas operações interestaduais decorrentes do comércio não presencial, não estão aptas atingir tais metas, visto desrespeitarem regras basilares do Sistema Tributário Nacional.

Como se destacou, o Protocolo não só agride o pacto federativo, no momento em que viola a autonomia dos Estados-membros, impondo sua prática inclusive aos entes que não participaram da elaboração da referida norma, como, também, ofende o princípio de proteção ao contribuinte, na medida em que viola uma série de normas protetivas, como a vedação ao confisco, a proibição à limitação do tráfego de pessoas e bens e os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

A instituição do Protocolo 21/2011, em desobediência a todas essas regras aqui apresentadas, ainda pode acarretar uma grave consequência para a economia do país. Como já abordado, o ICMS é imposto indireto, que recai sobre o consumidor final. O aumento do tributo devido a dupla incidência (no Estado de origem e no Estado de destino) gera o encarecimento de bens e serviços, o que pode reduzir o consumo, desaquecendo a economia.

Se antes da instituição do Protocolo, os Estados consumidores estavam perdendo com a arrecadação do ICMS, com a instituição da referida norma e aplicação das mudanças estabelecidas no Protocolo, todos os Estados da Federação podem sair “perdedores”, ante os problemas que podem atingir a economia brasileira.

Por isso tudo, entende-se que o Protocolo ICMS 21/2011, além de não compatibilizar-se com as regras fundamentais do Sistema Tributário Nacional, sequer é medida suficiente para produzir uma distribuição justa e equilibrada do ICMS interestadual.

CONCLUSÃO

A situação dos Estados consumidores na partilha do ICMS interestadual sempre foi questão tormentosa. Isso porque, a Constituição estabeleceu que o ICMS decorrente de operações que destinem mercadoria ou serviço a consumidor final não contribuinte do imposto será recolhido, integralmente, para o Estado de Origem.

Contudo, embora a regra desde sua edição fosse questionada, o constituinte houve por bem acrescer à mencionada norma outras regras que destinassem parcela da arrecadação do ICMS aos Estados consumidores (como acontece quando o consumidor final for contribuinte do imposto), com forma de manter o equilíbrio fiscal entre os Estados.

No entanto, como foi apresentado, o uso das novas práticas comerciais não presenciais (Internet, telemarketing e *showroom*) alterou sobremaneira a arrecadação do ICMS, constituindo-se uma verdadeira perda arrecadatória para os Estados consumidores.

Nesse sentido, descontentes com a pouca participação na arrecadação do ICMS interestadual, e motivados pelos princípios constitucionais que garantem a igualdade jurídica entre os entes da Federação, os Estados consumidores, que compõem a maioria dos Estados, firmaram entre si o Protocolo ICMS 21/2011.

O Protocolo ICMS 21/2011, portanto, surge na tentativa dos Estados de proporcionar uma distribuição mais justa e equilibrada do ICMS devido nas operações interestaduais. Afinal, como se demonstrou, os Estados consumidores, por vezes, são os Estados menos desenvolvidos, que produzem menos e carentes de recursos.

Não se pode esquecer, que a forma federativa, eleita pelo Estado Brasileiro, implica a distribuição justa e equilibrada de recursos financeiros, como forma de garantir a autonomia de cada entidade-membro.

Dessa maneira, há que se ressaltar, que o desequilíbrio financeiro é algo que se pretende afastar sempre, pois ele pode gerar uma situação de hierarquia e dominação entre os Estados, o que, completamente, contrário aos anseios da Federação. Afinal, como já se ressaltou, o pacto federativo somente permanece se cada unidade for autônoma e capaz de gerir os recursos adquiridos no cumprimento das competências que lhe foram destinadas pela Constituição.

O Protocolo ICMS 21/2011, portanto, ao alterar a regra constitucional de arrecadação do ICMS, destinando aos Estados consumidores parcela do imposto arrecadado nas operações realizadas de forma não presencial, mesmo quando o consumidor final não seja contribuinte do imposto, parece compatível com os anseios do Sistema Tributário Nacional, uma vez que busca uma distribuição mais justa do ICMS, proporcionando a redução de desigualdades regionais no país.

No entanto, uma análise mais profunda do Protocolo, demonstra que a norma, que se pretende inserir no Sistema Tributário Nacional, rompeu com diversos princípios basilares instituídos na Constituição, configurando um verdadeiro desrespeito ao contribuinte, sendo, também, desvirtuada dos interesses econômicos do país.

Por essa razão, o Protocolo, hoje, é alvo de severas críticas, sendo questionado inclusive no Judiciário, por meio de Ação Direta de

Inconstitucionalidade (ADI nº 4.628), ajuizada pela Confederação do Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC).

E como restou demonstrado, tal norma não está apta a cumprir os objetivos planejados, pois a sua aplicação implica aumento da carga tributária, o que, conseqüentemente, gera o encarecimento de produtos e serviços, podendo promover o desaquecimento da economia do país e a diminuição da arrecadação do ICMS.

Ou seja, a norma que pretendia aumentar a arrecadação dos Estados consumidores, pode, na verdade, ocasionar a diminuição da arrecadação do ICMS, em todo o país.

Com isso, pode-se concluir que, embora exista a necessidade de uma mudança na arrecadação do ICMS interestadual que proporcione equilíbrio fiscal para manutenção do pacto federativo e dos objetivos da República Federativa do Brasil, a medida capaz de realizar tal mudança não é o Protocolo ICMS 21/2011, pelos motivos que aqui foram apresentados.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª ed. atual. ampl. São Paulo. Malheiros Editores, 2004

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5ª ed. revis. ampl. São Paulo: Editora Método, 2011

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010

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

DALLARRI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 26ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2007

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Santa Catarina, Momento Atual, 2004

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15ª ed. atual. ampl. São Paulo, Editora Saraiva, 2011

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 2ª ed., São Paulo, Martins, 1987

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. revis. atual. ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2011

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª ed. atual. ampl. São Paulo, Editora Atlas, 2009

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4^a ed. atual. São Paulo. Editora Saraiva, 2012

ACESSO ELETRÔNICO

BRASIL, Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**. Promulgado em: 25.10.1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 30.05.2012

BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em: 5.10.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 30.05.2012

CAMARGO, Roberto. Dicionário do ICMS, **CONFAZ**, disponível em: <http://robertocamargo.typepad.com/educacaotributaria/confaz/> (acesso em 31.05.12)

SEBRAE, **Comércio Eletrônico: Definições e aplicações do comércio eletrônico, sua eficácia e seu impacto no comércio tradicional**, disponível em: http://www.sebrae.com.br/customizado/acesso-a-mercados/distribua-seus-produtos/comercio-eletronico/integria/ident_unico/289 (acesso em 31.05.12)

E-COMMERCE, **Evolução da Internet e do e-commerce, gráfico do faturamento anual do e-commerce no Brasil**, disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php> (acesso em 31.05.12)

IBPT na imprensa: **Arrecadação avança mais devagar em 2012**, Fonte: Jornal de Londrina 04/05/2012 disponível em: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14309&pagina=40 (Acesso em 31.05.12)

Forúm Fiscal dos Estados Brasileiros, Cadernos Forúm Fiscal nº 3, **Harmonização Tributária**, disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_3.pdf (Acesso em 31.05.12)

Portal de atividades legislativas do Senado Federal. Disponível em: http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=102933 (acesso na data de 23/05/2012)