



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

RICHELLY ROMERO RODRIGUES

**A EXIGÊNCIA DO ICMS CARGA LÍQUIDA PELO ESTADO DO CEARÁ – UMA
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

FORTALEZA

2013

RICHELLY ROMERO RODRIGUES

**A EXIGÊNCIA DO ICMS CARGA LÍQUIDA PELO ESTADO DO CEARÁ – UMA
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia apresentada ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Msc. Francisco de Araújo Macedo Filho.

FORTALEZA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- R614e Rodrigues, Richely Romero.
A exigência do ICMS carga líquida pelo Estado do Ceará – uma análise à luz dos princípios constitucionais / Richely Romero Rodrigues. – 2013.
84 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2013.
Área de Concentração: Direito Tributário e Constitucional.
Orientação: Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho.
1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - Ceará. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Direito tributário - Ceará. I. Macedo Filho, Francisco de Araújo (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

RICHELLY ROMERO RODRIGUES

**A EXIGÊNCIA DO ICMS CARGA LÍQUIDA PELO ESTADO DO CEARÁ – UMA
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia submetida à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Msc. Francisco Araújo de Macedo Filho

Apresentada em: 26 nov. 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Msc. Francisco Araújo de Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Msc. William Paiva Marques Júnior
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Victor Augusto Lima de Paula
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

A minha avó, Maria Luiza, com todo carinho e gratidão, por me ensinar valores, inspirar sonhos e ser prova viva de que o trabalho apenas engrandece e dignifica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por me revelar o caminho a seguir, sempre me auxiliando na superação das adversidades.

Aos meus avós por me acolherem em suas vidas, pelo apoio incondicional que me prestam em todos os momentos e por desejarem a concretização desse sonho tanto quanto eu.

Ao meu pai e à sua esposa, Cleide, por serem exemplo do caminho que quero trilhar e por todo o esforço realizado no intuito de que eu alcance a ansiada estabilidade profissional.

À minha mãe, pelo incentivo e pela confiança que me estimulam a superar novos desafios.

Aos demais familiares, por estarem sempre ao meu lado, me dando toda a força necessária e por acreditarem na minha capacidade de realização.

Ao meu namorado, Felipe Caldas, que foi meu suporte em todos os momentos difíceis durante a concretização deste trabalho, dividindo minhas angústias e dando-me a esperança e o amor necessários para acreditar que ao fim tudo daria certo.

Às minhas queridas amigas, Camila Aquino e Nathalya Falcão, pelo apoio que me prestaram e pelos momentos de descontração vivenciados durante todo o período acadêmico nesta Universidade.

Ao auditor Francisco Wildys de Oliveira, pelos esclarecimentos prestados acerca da legislação estadual, que foram salutares para a construção do presente trabalho.

Ao professor William Paiva Marques Júnior e ao mestrando Victor Augusto Lima de Paula, participantes da banca examinadora, pelo tempo e pelas valiosas críticas.

Agradeço, por fim, ao Professor Francisco de Araújo Macedo Filho, Procurador Regional da República do Ministério Público Federal, pessoa de notória sabedoria, a qual apresenta louvável dedicação e esmero na função de *Parquet*, razão pela qual me revelo extremamente grata ao tempo cedido para a orientação do presente trabalho.

“Aqueles que se sentem satisfeitos sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo.”

Walter Savage Landor

RESUMO

O Estado do Ceará, insatisfeito com a sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988, instituiu regras que ensejaram a exigência de adicional do ICMS - Carga Líquida pelo fisco cearense. O favorecimento da atual sistemática aos entes federados mais desenvolvidos, ocasiona intenso descontentamento com a metódica empregada, associando-se ao contexto da “Guerra Fiscal”. Desta feita, instaura-se uma atmosfera competitiva entre os estados produtores e os estados consumidores, sendo, nesse cenário, que o Estado do Ceará, visando à minimização do desequilíbrio fiscal, legifera o adicional de ICMS, conforme determina a redação do art. 11, da Lei 14.237/2008. Ademais, em 2011, fora firmado entre diversos Estados federados o Protocolo ICMS 21, tendo este o desígnio específico de tributar as operações comerciais realizadas de forma não presencial. Considerando as semelhanças dos dispositivos legais estaduais com este Protocolo e as reiteradas decisões do Tribunais Superiores acerca de sua inconstitucionalidade, resta relevante a análise de tais dispositivos estaduais em face dos princípios constitucionais. Desse modo, comprovou-se a instituição por parte do Estado do Ceará de cobrança de adicional de ICMS em direta contrariedade à regra constitucional expressa, configurando-se a ocorrência de bitributação, o que, na prática, enseja ônus tributário abusivo, prejudicial tanto ao contribuinte, como ao consumidor final. Enfim, verificou-se a necessidade de adoção de novo regime tributário de arrecadação de ICMS, em que reste seu produto distribuído de forma justa entre os entes, corroborando com a redução das desigualdades regionais do País.

Palavras-chave: ICMS. Lei Estadual nº 14.237/2008. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The State of Ceará, unsatisfied with the legal framework adopted by the Brazilian Federal Constitution of 1988, has established rules which create the collection of an additional ICMS tax by the State Revenue. However the aforementioned “Tax War” takes different and broader senses today, since the Federative units make use of new legal tools with the sole and common scope of raising the amount of their respective tax revenues. In addition, the mentioned discussion over the non partition of the ICMS in interstate operations, whose products were destined to final non-contributor consumers relates to the “Tax War”, setting an atmosphere of competition among the producer and consumer States. In such context, the State of Ceará, aiming at the reduction of the tax unbalance in these operations, legislates the creation of an additional ICMS correspondent to a liquid tax burden as states article 11 of the 14.237/2008 Law. Furthermore, in 2011, it had been settled among many States the ICMS 21 Protocol, having the specific purpose of taxing virtual trade operations. Considering the resemblances between the State legal devices and the Protocol, it is relevant to analyze these legal acts based on constitutional principles. In this way it is possible to assert that the creation and collection of the additional ICSM tax by Ceará State is in direct contradiction of express constitutional rules, generating a situation of double taxation, which implies abusive tax burden, harmful both to the contributor and the final consumer. At last, it is possible to assess the need of a new tax framework to collect the ICMS, one which distributes equally its revenues among the Federative units, contributing to the reduction of regional inequalities in the country.

Keywords: ICSM. 14.237/2008 Law. Constitutionality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	ICMS – ASPECTOS GERAIS	16
2.1	Hipótese de incidência e fato gerador	18
2.1.1	<i>Circulação</i>	19
2.1.2	<i>Mercadorias</i>	20
2.2	Base de cálculo	21
2.3	Sujeitos e Substituição Tributária	23
2.4	Alíquotas	25
2.5	Princípio da Não-Cumulatividade	28
3	GUERRA FISCAL	30
3.1	Considerações gerais	31
3.2	Pacto federativo	34
3.3	Função dos convênios e entendimento jurisprudencial	36
3.4	Efeitos da guerra fiscal	40
4	CONFLITOS RELATIVOS AOS REGIMES ADOTADOS NA SISTEMÁTICA DO ICMS	43
4.1	Quanto às operações interestaduais destinadas a contribuintes	44
4.2	Quanto às operações interestaduais destinadas a não contribuintes	46
4.2.1	<i>E-comerce e Protocolo ICMS 21</i>	49
5	A COBRANÇA DO ADICIONAL DE ICMS – CARGA LÍQUIDA PELO ESTADO DO	51
5.1	CEARÁ	51
5.2	Fatores	53
5.2.1	Legislação tributária do adicional de ICMS no Ceará	54
5.2.2	<i>Decreto Estadual nº 30.542, de 12 de maio de</i>	56
5.3	<i>2012</i>	58
	<i>Decreto Estadual nº 30.854, de 14 de março de</i>	
	<i>2012</i>	
	Aplicação e consequências	
6	ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE ICMS CARGA LÍQUIDA EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	61

6.1	Princípio da Legalidade.....	62
6.2	Princípio do Pacto Federativo.....	65
6.3	Princípio da Uniformidade ou da Não Discriminação.....	67
6.4	Princípio da Liberdade de Tráfego de Bens e de Pessoas.....	68
6.5	Princípio da Vedação a Bitributação.....	71
6.6	Princípios da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva.....	73
6.7	Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21.....	75
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
	REFERÊNCIAS	82

1 INTRODUÇÃO

O Estado do Ceará, sentindo-se prejudicado com a atual sistemática de distribuição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, adotada pela Constituição Federal em operações interestaduais cujas mercadorias são destinadas a consumidor final não contribuinte, instituiu a exigência de modalidade referente ao pagamento de um adicional deste tributo, por meio do art. 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008 e do Decreto Estadual nº 30.542/2011.

A presente monografia, portanto, insere-se no âmbito do Direito Tributário e do Direito Constitucional, uma vez que pretende abordar a compatibilidade dos dispositivos legais supramencionados em face dos Princípios Constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional.

Não obstante a constitucionalidade das normas contidas na legislação estadual em comento tenha sido contestada pela Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.596, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o cumprimento destas regras estaduais tem-se dado sem maiores reflexões acerca da sua adequação ao regramento constitucional, acarretando prejuízo ao elo mais fraco da cadeia produtiva, o consumidor.

Desta feita, o presente trabalho, utilizando o método dedutivo, inicia pela introdução aos aspectos gerais que regem o tributo em apreço, de forma a verificar as características gerais do aludido imposto, tecendo considerações quanto à sua competência tributária, fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva – nesse ponto, destacando-se a modalidade da responsabilidade tributária por substituição – e alíquotas, ressaltando, enfim, suas características mais específicas, tais como a essencialidade e a não-cumulatividade.

Nesse sentido, no que concerne ao ICMS, impende destacar que a Constituição atribuiu sua competência aos Estados e ao Distrito Federal, a despeito de sua vocação nacional, visando, com isto, um maior equilíbrio fiscal das receitas estaduais, tendo em vista que se caracteriza como gravame responsável pela principal parcela do produto da arrecadação tributária desses entes, o que justifica o advento de diversos conflitos referentes a ele.

Estabelecidas as noções gerais acerca do ICMS, passa-se à exposição do contexto tributário nacional, demonstrando os aspectos do Federalismo e do ICMS que acarretaram a “Guerra Fiscal” entre os Entes Federativos, prosseguindo pela apresentação dos argumentos

que pautam os principais conflitos que envolvem os Entes tributantes do referido tributo, ilustrando-os com o advento do Protocolo ICMS 21/2011.

Estabelecida a conjuntura da “Guerra Fiscal”, em que os entes federados utilizam-se, principalmente, de mecanismos de desonerações tributárias relativas ao ICMS, por meio de concessões fiscais sem a prévia e devida elaboração de Convênio entre os entes tributantes, apresentam-se as características do conflito relativo à cobrança de ICMS na circulação de mercadorias, uma vez verificada a existência de uma série de problemas em relação à sua arrecadação em operações interestaduais em que a mercadoria seja destinada ao consumidor final não contribuinte, pelo fato de nestas apenas incidir a alíquota interna, cuja arrecadação se destina inteiramente ao estado de origem da mercadoria, advêm diversas disputas entre os entes tributantes que buscam a repartição tributária do imposto nestas operações.

Estabelecida acirrada disputa de concessões de benefícios, restrições de créditos e cobrança de alíquotas não previstas em nossa Carta Maior, o Estado do Ceará estabeleceu que fosse devido o ICMS - Carga Líquida - decorrente de compras feitas de outros Estados da federação, com fulcro no art. 11 da Lei nº 14.237/2008, o qual preconiza que é devido adicional do ICMS nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas à pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, ou seja, a quem não é contribuinte do imposto, quando a quantidade, o valor ou a habitualidade caracterizarem o intuito comercial.

Passa-se, a partir de então, a analisar Legislação Estadual, tema central do presente estudo, expondo os fatores que justificaram a sua edição, além de tecer considerações acerca de sua redação e dos seus efeitos perante as relações de consumo interestaduais, aduzindo, ainda, às decorrências para os consumidores finais das mercadorias oriundas de outras unidades federativas e ao vínculo intrínseco entre a Legislação Estadual em análise e o advento do Protocolo ICMS 21.

Por fim, questiona-se a Legislação Estadual em face dos princípios constitucionais tributários, uma vez que o intuito precípuo do presente trabalho será o de averiguar a constitucionalidade destes atos normativos, utilizando-se, principalmente, da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Em sendo o ICMS imposto de extrema relevância para fins de volume da arrecadação tributária estadual, a atualidade do presente tema reside na exponencial constatação da inconstitucionalidade dos atos normativos ora analisados, haja vista que, após sua implementação, ocorreu uma intensificação dos conflitos gerados pela tentativa de

repartição das receitas advindas da cobrança do ICMS entre os Estados da federação quando destinam mercadorias a consumidores finais não contribuintes.

Assim, desponta pertinente a problemática a ser estudada, que se justifica por sua relevância política e econômica, pela constatação da necessidade de implementação de um mecanismo de rateio da arrecadação do ICMS interestadual, o qual observe os princípios constitucionais tributários e que, efetivamente, corrobore com a redução das desigualdades regionais do Brasil, sem que ocasione demasiada oneração do consumidor final, como se verifica na atual sistemática adotada.

2 ICMS – ASPECTOS GERAIS

O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é de competência estadual e distrital, cuja definição se encontra asseverada pela Constituição Federal em seu art. 155, II, o qual determina a sua incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

O tributo em tela apresenta como função principal a fiscal, uma vez que seu intuito precípua é o de arrecadar receita para os Estados e o Distrito Federal, identificando-se como fonte fundamental de sua receita tributária.

A despeito da predominância de sua função fiscal, o imposto em comento, igualmente, poderá ser utilizado como instrumento de *extrafiscalidade*, estando referido emprego compreendido na redação do art. 155, §2º, III, CF/1988, ao prescrever que o ICMS, *in verbis*, “poderá ser seletivo, em função da *essencialidade* das mercadorias e serviços”.

Tal princípio objetiva reduzir a carga tributária que torna onerosos os produtos e os serviços mais úteis e convenientes à sociedade. Entretanto, ao mesmo tempo, poderá ser utilizado para elevar preços de mercadorias e de serviços tidos como nocivos para a coletividade, tais como fumo e bebidas alcólicas, restando apurado seu emprego com desígnio extrafiscal.

Ademais, não obstante tal imposto seja amplamente regulamentado pela CF/1988, com o art. 155, § 2º, encerrando 12 incisos que delimitam regras e diretrizes para sua aplicação, referido dispositivo constitucional, em seu inciso XII, prevê a criação de Lei Complementar para definir regras gerais para esse tributo, as quais deverão ser observadas pelos entes federativos competentes por sua instituição.

Referida previsão, porém, não modifica o meio normativo apto a ensejar a instituição e a majoração do tributo em estudo, uma vez que sua cobrança está vinculada a Lei Ordinária promulgada pelo ente que guarda a competência tributária relativa ao determinado imposto, sendo, *in casu*, o Estado ou o Distrito Federal responsável por avocar a elaboração legislativa que institui e regula sua cobrança, em observância ao Princípio da Legalidade Tributária.

Nessa senda, visando cumprir a consignação constitucional supracitada e regularizar a cobrança em nível nacional por meio da introdução em nosso ordenamento jurídico de normas gerais reguladoras do tributo em tela, fora instituída a Lei Complementar

n.º 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida por “Lei Kandir”, a qual acarretou, segundo Soares “significativas alterações na legislação do tributo, sendo dessas a mais relevante a completa desoneração das operações que destinassem mercadorias ao exterior”.¹

O legislador pretendeu, por meio da Lei Complementar constitucionalmente exigida, fornecer aos contribuintes maior estabilidade jurídica quanto à cobrança do imposto, uma vez que assumiu expressamente tal dever, considerando as diversas matérias controversas que careciam de regulamentação.

Vê-se, por meio do exposto, que o imposto em comento, por ser o principal responsável pelas receitas estaduais, caracteriza-se como um dos tributos mais complexos de nosso ordenamento jurídico por sua extensa regulamentação constitucional, que deve ser observada pela Lei Complementar e pelas Leis Ordinárias editadas pelos Estados Federados competentes.

Igualmente, cumpre destacar que esta complexidade também se demonstra, conforme preleciona Roque Antônio Carrazza, no fato de o imposto em tela discriminar mais de 5 (cinco) tipos diversos de impostos sob o mesmo título, aglutinando-se em face de possuírem entre si uma essência comum, pelo que aduz, *in verbis*:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior, b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) o imposto sobre serviços de comunicação, d) o imposto sobre produção, importação, circulação e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculos diferentes. Há, pois, pelo menos, cinco núcleos distintos de incidência do ICMS. (...) Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite que sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não cumulatividade”.²

Contudo, deve-se observar que, dos cinco impostos identificados acima como ICMS, o atual estudo somente se delimitará em aprofundar no imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), não apenas em razão de sua importância econômica, posto que seja considerado, dentre os cinco acima, o mais relevante

¹ SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir**. Breve Histórico. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Brasília: 2007, p. 4. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 set. 2013.

² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40-41.

do ponto de vista econômico, mas, igualmente, por ser o foco deste trabalho a exigência desta modalidade do imposto pelo Estado do Ceará.

2.1 Hipótese de incidência e fato gerador

Prima facie, impende expor o conceito de obrigação tributária prescrito pelo Código Tributário Nacional – CTN, em que se estabelece, no art. 113, §1º, *in verbis*, que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Tendo em vista a definição supra, infere-se que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, sendo este a materialização do paradigma legal apto a impor a exigência de determinado tributo.

Sendo assim, deve-se estabelecer a distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador*, haja vista que ambos os termos carecem de análise dentro do contexto da relação jurídico-tributária, sendo o primeiro a hipótese abstrata cominada em lei, capaz de ensejar o surgimento da relação tributária, ao passo que o segundo corresponde à concretização e à materialização daquele arquétipo legal, concluindo-se que o *fato gerador* é a própria consolidação do paradigma legal.

No intuito de dirimir quaisquer dúvidas quanto às expressões acima, da lição de Geraldo Ataliba, distingue-se:

A hipótese de incidência é a descrição de um fato: é a formulação hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.

[...]

O fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *bic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual designamos “fato imponível” (ou fato tributário).³

³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 59-61.

De fato, a importância da ocorrência do fato gerador tem tamanha grandeza para a relação tributária, que o art. 4º do CTN adotou-o como elemento caracterizador da natureza tributária, sendo esse o momento em que se define a natureza jurídica específica do tributo.

Diante das considerações iniciais expostas, impera tecer as exposições necessárias relativas ao imposto estudado.

Cuidando-se do ICMS, o fato gerador estará previsto na lei que o institui, uma vez que o mesmo, conforme já aludido, é instituído por Lei Ordinária (estadual ou distrital), reflexo da distribuição da competência tributária albergada pela Constituição Federal. Nesse sentido, estas leis apenas deverão observar as balizas delimitadas pela Lei Kandir e pela CF/1988, restando o fato gerador, em verdade, preconizado pelas leis ordinárias que o instituem.

Em se tratando da matéria pertinente ao presente trabalho, e considerando que o gênero ICMS engloba diversos tipos de impostos, demonstra-se razoável a limitação da hipótese de incidência analisada, reduzindo-a à espécie de ICMS que incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Ademais, a Lei Ordinária instituidora do imposto em tela, por preconizar a hipótese de incidência do imposto em comento, apenas será válida quando atender e efetivamente demonstrar como hipótese ensejadora da incidência do imposto situação em que haja a descrição de uma operação que acarrete, de fato, na circulação de mercadorias, uma vez que esta corresponde ao critério material da regra matriz asseverada pela Constituição Federal.

Desta forma, pode-se inferir que o imposto estudado tem destino eminentemente mercantil, sendo imprescindível para o seu deslinde a apreciação pormenorizada das expressões “circulação” e “mercadorias”, uma vez que a hipótese de incidência descrita na constituição federal aduz que tal imposto incidirá sobre fatos jurídicos os quais acarretem em circulação de mercadorias.

2.1.1 Circulação

A circulação aludida pelo dispositivo constitucional em análise, em verdade, não se configura como *circulação física*, mas diz respeito a uma *circulação jurídica*, em que se constate efetiva modificação da titularidade na propriedade do bem.

Sendo assim, pode-se afirmar que o simples transporte de mercadorias pelo País não é apto a ensejar a incidência tributária do ICMS, por não consistir em circulação jurídica, sendo requisito essencial de subsunção à hipótese de incidência a movimentação de mercadorias com a devida alteração do patrimônio ou da posse.

Tal juízo está consolidado na doutrina majoritária e na jurisprudência, podendo ser identificado na Súmula nº 166 do STJ, a qual determina, *in verbis*, que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”⁴, pautando-se na ausência da transferência de titularidade da mercadoria, tendo em vista que se considera como contribuinte a pessoa jurídica, e não o estabelecimento.

Entretanto, mesmo após a pacificação da questão no âmbito jurisprudencial, cumpre trazer à baila a interpretação de Hugo de Brito Machado, que destaca sua aplicação apenas no caso de as mercadorias serem enviadas com o retorno previsto ao estabelecimento remetente, não tendo sua posse ou propriedade transferida a outro estabelecimento. Entende ele, ainda, que, se aplicada de forma generalizada, a regra sumulada acarretará sérios problemas nas relações tributárias, em razão da não cumulatividade do imposto, “que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida para outro estabelecimento da mesma empresa, principalmente, dos situados em diferentes Estados”⁵.

Conclui, portanto, que, quando as mercadorias transferidas de um estabelecimento para outro da mesma empresa têm como escopo final a comercialização desses bens, deixando de compor o estoque do estabelecimento de origem e passando a integrar o estoque do estabelecimento de destino, caracterizado está o fato gerador do imposto, tornando-o, assim, exigível.

2.1.2 Mercadorias

Coadunando com o conceito retrocitado de circulação jurídica, a doutrina assevera que a Constituição atribuiu à definição de mercadoria o seu sentido mais estrito. Com isso, não basta para sua caracterização sua natureza de coisa móvel, uma vez assentada como parâmetro sua destinação *obrigatoriamente* comercial.

⁴ STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 375.

Em síntese, compreende-se como fato gerador a circulação de mercadorias, em conformidade com as definições expostas acima, porém, com o fito de dirimir quaisquer imprecisões, cabível citar as definições apresentadas por Eduardo Sabbag⁶:

a) Circulação: é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação física, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro.

[...]

b) Mercadorias: o conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria [...] é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente esse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS.

Desta feita, constata-se a exigência do intuito comercial para fins de materialização do imposto, não podendo este incidir sobre bens móveis adquiridos para consumo próprio ou para compor o ativo fixo de determinado estabelecimento.

2.2 Base de cálculo

Segundo Geraldo Ataliba, *base imponible* (ou base de cálculo) “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁷, e ainda, citando, Aires Barreto, esclarece que esta nada mais é do que “um critério para medir”⁸ o fato imponible.

Isto posto, base de cálculo pode ser conceituada como o importe no qual incidirá a alíquota específica, conforme o caso concreto, com o fito de apurar o montante devido à título do imposto incidente.

Desta forma, para fins de ICMS, destacam-se as lições de José Eduardo Soares de Melo, o qual assegura ser a base de cálculo a quantificação consignada na operação mercantil de que resulta a circulação de mercadorias, sendo esta, por conseguinte, o preço das mercadorias em movimentação.

Ressalta ele que a base de cálculo somente será composta “pelos valores inerentes às mercadorias [...] e aos reajustes ou acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1061-1063.

⁷ ATALIBA. *Op. cit.*, p. 59-61.

⁸ BARRETO, Aires, 1987. *Apud* ATALIBA. *Op. cit.*, p. 97.

[...] não podendo ser considerados elementos estranhos ao valor da operação, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis”⁹.

A propósito, cabe, ainda, esclarecer algumas peculiaridades a respeito da base de cálculo do ICMS, calhando aludir que a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu, em seu art. 13, §1º, I, que a base de cálculo do ICMS será integrada pelo próprio ICMS, sendo denominado tal fenômeno pela doutrina de ICMS “por dentro”.

Com isso, afirma a Doutrina que o cálculo do ICMS se dá sobre ele mesmo, pelo que, segundo Kfourir Júnior, as alíquotas nominais acabam sendo inferiores às alíquotas reais pagas pelos contribuintes, mediante um cálculo direto, o que se demonstra na seguinte tabela, de sua autoria¹⁰:

Alíquota Nominal	Alíquota Real
7%	7,52%
12%	13,64%
17%	20,48%
18%	21,95%
25%	33,33%

Vale salientar, contudo, que, a despeito de a constitucionalidade de tal instituto ser duvidosa e criticada por parte da doutrina, é ela admitida pelos Tribunais Superiores:

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. **IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÕES. CÁLCULO POR DENTRO. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES.** AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.(STF - AI: 614539 RS, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 16/10/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-220 DIVULG 07-11-2012 PUBLIC 08-11-2012)¹¹

Porém, a doutrina majoritária entende que a Lei Complementar Kandir não tem o condão de inovar, devendo guardar observância aos parâmetros impostos pela Constituição Federal. Sendo assim, uma vez que referida lei determina que a base de cálculo, outrossim,

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 236-237.

¹⁰ KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p.440.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 614539. Relatora Min. Carmen Lúcia. Brasília, DF, DJE 220, publicado em: 07 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22611860/agreg-nos-embdecl-no-agravo-de-instrumento-ai-614539-rs-stf>> Acesso em: 30 set; 2013.

será composta do montante do próprio imposto, há indubitável ofensa à Constituição, haja vista que afigura-se a exigência de nova exação, não descrita pela Carta Magna.

Além disso, é sabido que, nos termos do art. 13, §1º, II, “a”, da Lei Kandir, os descontos concedidos sob condições devem, igualmente, compor a base de cálculo do imposto em tela, sendo tais descontos o que são concedidos com sujeição ao acontecimento de um evento futuro e incerto.

Contrariamente aos descontos sob condições, os incondicionados, geralmente concedidos no momento da emissão da Nota Fiscal, serão retirados da base, não integrando-a.

2.3 Sujeitos e substituição tributária

A obrigação tributária tem dois sujeitos, conforme determina o CTN, sendo o sujeito ativo o representante da parte credora da relação, atuando como titular da capacidade tributária ativa, enquanto o passivo representa o lado devedor, pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

É oportuno trazer a dicção do art. 119 do CTN, o qual descreve o sujeito ativo como “pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, restando evidente que o sujeito ativo da relação tributária atinente à incidência do ICMS é o Estado ou o Distrito Federal, tendo em vista que a competência de instituir o imposto em tela é constitucionalmente destinada a tais entes federativos.

Cabe não olvidar, nos termos do art. 7º do CTN, a distinção entre capacidade tributária ativa e competência tributária, uma vez que esta última é a autorização constitucional para instituir o imposto, destarte indelegável, ao passo que a primeira consiste na autorização legal para arrecadar o tributo, podendo, assim, ser delegada a outro ente.

Voltando-se à sujeição passiva do imposto em tela, a Carta Magna assegura expressamente que sua definição caberá a Lei Complementar (art. 155, §2º, XII, “a”). Nesse sentido, consagrou-se a determinação legal da Lei Kandir que, em seu art. 4º, adotou como contribuinte do ICMS: “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...], ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Todavia, o artigo seguinte da supramencionada Lei Complementar permite a atribuição a terceiros da responsabilidade pelo pagamento do ICMS e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável quando os atos ou as omissões daqueles concorrerem para o

não recolhimento do tributo. Isto posto, configura-se a possibilidade de atuar como sujeito passivo o responsável tributário, consistindo este em substituto tributário (pessoa diversa da que pratica o fato gerador, mas que está obrigada, por lei, a proceder ao pagamento do imposto) da relação jurídica albergada, segundo colimado expressamente na CF/1988, em seu art. 150, §7º.

Com isso, infere-se que, nos casos de previsão legal de substituto tributário, a imputação de responsabilidade por seu recolhimento fica adstrita a terceiro responsável que não praticou o fato gerador em epígrafe, devendo tal previsão estar prescrita na lei estadual instituidora do imposto, de acordo com o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Referida substituição tributária pode ocorrer de forma *regressiva*, verificada quando o fato gerador ocorre em momento anterior ao do recolhimento do tributo, cabendo destacar que a efetivação do tributo, conforme aduz Sabbag, “fica postergada ou diferida, configurando-se o fenômeno do diferimento, sendo este a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador”¹².

A substituição poderá, igualmente, se dar de forma *progressiva*, decorrendo desta a antecipação do cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o devido pagamento do crédito que, na realidade, só seria devido em operação subsequente, haja vista que o fato gerador ainda não ocorrera, sendo, portanto, o tributo recolhido anteriormente à concretização do fato gerador.

Ocorre que o instituto da substituição tributária progressiva, sem embargo de que tenha o condão de reduzir a sonegação fiscal, é amplamente criticado pelos doutrinadores, os quais discordam do seu caráter *progressivo* ou “para frente”, em que o responsável recolhe o tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador, brotando sua obrigação não da subsunção da hipótese de incidência, mas de simples presunção de ocorrência do fato gerador.

Com efeito, cumpre destacar as ressalvas apontadas por Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a obra “*Direito Tributário Brasileiro*”, de Aliomar Baleeiro, onde ensarta a ressalva abaixo:

Exceção deve ser feita em relação à chamada substituição tributária para “frente”, em que o fato gerador (a operação de circulação ou prestação de serviço) ainda não ocorreu e é apenas presumido. **E, quando se presume o fato gerador, na verdade, se presumem a base de cálculo, o substituído-contribuinte e o substituto responsável, ou seja, a relação jurídica é totalmente presumida. A antecipação legal da ocorrência desencadeia, portanto, uma série de presunções conexas,**

¹²SABBAG. *Op. cit.*, p. 1060.

que podem levar ao arbítrio e à ofensa de relevantes princípios constitucionais.¹³ (grifo nosso)

Apesar dos argumentos contrários, a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores preconiza que o fato gerador como cerne da obrigação tributária assume, quando anterior ao seu recolhimento, a posição de causador, ou de legitimador de sua cobrança, quando posterior ao pagamento do tributo.

Igualmente, corroborando com o exposto, restou consolidando entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de restituição do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar, tendo sido, inclusive, consagrada a repercussão geral do tema, conforme se depreende do julgado infracitado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS PAGO ANTECIPADAMENTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. DIFERENÇA. RESTITUIÇÃO. REPERCUSSÃO GERAL: RECONHECIMENTO. EFEITOS INFRINGENTES. EMBARGOS ACOLHIDOS. 1. É possível a aplicação de efeitos infringentes aos embargos de declaração, desde que presente situação que assim o justifique. 2. **Restituição de ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária quando há diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real. Reconhecida repercussão geral da matéria no RE 593.849-RG/MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 09.10.2009. [...].**” (STF - RE: 357365 MG, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 26/04/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-088 DIVULG 11-05-2011 PUBLIC 12-05-2011 EMENT VOL-02520-01 PP-00126)¹⁴ (grifo nosso)

Ante o exposto, conclui-se que a substituição tributária progressiva é um mecanismo de tributação, que deve ser utilizado no sentido de evitar a sonegação, a despeito de, na realidade, causar injustiça fiscal, tendo sua constitucionalidade assegurada pela jurisprudência dos tribunais superiores, não obstante seja amplamente criticado pela doutrina.

2.4 Alíquotas

Da lição de Geraldo Ataliba, a alíquota consiste em:

¹³ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 450.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 357365. Relatora Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, DJE nº 088, publicado em: 12 de maio de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=357365&classe=RE-AgR-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M#>>. Acesso em: 30 set. 2013.

[...] critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permite a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota.¹⁵

Embasado na definição retro, pode-se afirmar que alíquota é fração ou quota incidente sobre a base de cálculo, com o fim de estabelecer o *quantum debeatur* do imposto.

Não se pode olvidar que as alíquotas deverão guardar a devida observância aos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva, devendo, por conseguinte, estarem fixadas por lei e observarem a aptidão econômica do contribuinte destinatário. Ademais, *in casu*, em se tratando de ICMS, vale ponderar acerca de suas particularidades.

A priori, carecedor recordar acerca do Princípio da *Essencialidade*, que possibilita aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de tais alíquotas em conformidade com a essencialidade dos bens, atribuindo-se ao ICMS, nestas hipóteses, função extrafiscal.

Com isso, deve-se esclarecer que a definição dos percentuais das alíquotas internas do ICMS é realizada por Lei Ordinária estadual ou distrital, ao passo que a fixação da alíquota interestadual é implementada pelo Senado Federal, por meio de edição de Resolução, nos termos do art. 155, §2º, IV, CF/1988.

Contudo, tais entes federativos não possuem completa liberdade para a fixação de alíquotas internas, visto que o art. 155, §2º, V, CF/1988, faculta ao Senado Federal (a) a fixação de alíquotas mínimas nas operações internas e (b) a fixação de alíquotas máximas para operações semelhantes que careçam de delimitação para dirimir conflito específico que envolva mais de um Estado.

Desta forma, compreende-se que a Lei Ordinária deverá respeitar, quando da fixação da alíquota interna, o percentual mínimo ou máximo fixados por Resolução do Senado Federal.

Tal previsão constitucional almeja restringir a discricionariedade dos Estados/Distrito Federal na fixação de alíquotas, sendo um típico exemplo de limitação ao poder de tributar, uma vez que a total liberdade dos entes poderia agravar a guerra fiscal entre esses, evitando que haja demasiada desigualdade entre as alíquotas estatais.

Ademais, no que concerne às operações internas, cuja circulação se dá dentro de um mesmo Estado, a alíquota adotada é a interna, uma vez que toda a arrecadação referente a essa operação deverá ser destinada a mesma Fazenda Estadual, estando seus percentuais, em

¹⁵ ATALIBA. *Op. cit.*, p. 102.

regra geral, fixados em 17%, 18% ou 19%, variáveis segundo a legislação estadual instituidora.

Nessa senda, na conjuntura em que a circulação de mercadorias ocorrer entre Estados diversos, em razão da possível querela tributária atinente à definição de quem seria o Estado competente para a exigência do tributo (Estado de origem x Estado de destino), fora estabelecido critério de repartição entre os Entes federados, por meio da utilização das alíquotas interestaduais.

A alíquota interestadual só será aplicável aos casos em que a mercadoria for destinada a contribuinte do ICMS, sendo incidente a alíquota interna quando o bem, a despeito de ser enviado a Estado distinto, for destinado a não contribuinte do ICMS, hipótese em que o recolhimento do imposto se dará com a aplicação da alíquota interna, exigida apenas por um sujeito ativo, qual o Estado de origem, sendo o critério para aplicação de qual alíquota interestadual no caso *in concreto* o da origem do bem combinado com a condição do destinatário ser contribuinte do imposto.

Toca acrescer que a alíquota interestadual está fixada nos percentuais de 7% e 12%, sendo a percentagem mais baixa (7%), referente aos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo, e a mais alta (12%), relativa aos Estados da região Sul e Sudeste.

Verifica-se que as alíquotas interestaduais serão apostas quando a circulação de mercadoria se der entre Estados diversos e cujo destinatário já seja contribuinte do imposto em tela, sendo o Estado de origem da mercadoria competente a aplicá-la e percebê-la, e o Estado comprador, o responsável pela percepção da diferença resultante da alíquota interna do Estado de destino reduzida da alíquota interestadual do Estado de origem, motivo pelo qual a alíquota interna deverá ser sempre superior à alíquota interestadual, nos termos do art. 155, §2º, VI.

Necessário, ainda, expor as considerações de Carraza, que afirma que a alíquota interna e a alíquota interestadual se configuram como obrigações tributárias diversas, *ipsis verbis*:

No caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria ou o prestador de serviço deverá recolher ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria ou do serviço, ICMS

(outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.¹⁶

Logo, na hipótese de haver operação que enseje a circulação jurídica de mercadorias entre Estado de origem diverso do Estado de destino, observados os conceitos expostos no presente capítulo, e desde que o seu destinatário esteja caracterizado como contribuinte do imposto, o ICMS será rateado entre ambos os Estados, na forma explicitada acima, conforme determinado pelo constituinte, visando à repartição do produto do recolhimento do tributo, entre Estados produtores e consumidores, por meio do denominado “diferencial de alíquotas”.

2.5 Princípio da Não-Cumulatividade

O art. 19 da Lei Kandir consolidou o Princípio da Não Cumulatividade disposto no art. 155, §2º, do Texto Supremo, regulando a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado em operações anteriores por outro ou o mesmo ente federado.

Deve-se depreender que o preceito em comento é decorrente da própria natureza do ICMS, que se caracteriza como um imposto plurifásico ou de “múltipla incidência”, haja vista que incide nas diversas etapas da cadeia produtiva. Por tal motivo é que referido princípio também é aplicável ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

Com efeito, em termos práticos, poder-se-ia aduzir que o contribuinte apenas paga o imposto sobre o valor agregado à operação, ou seja, o valor acrescentado à mercadoria naquela fase. Contudo, com que pese este resultado prático, juridicamente, o que há é um sistema de compensação de crédito e de débito, em que há a compensação do valor do imposto a ser pago e do valor já pago na operação anterior.

A compensação tributária acima descrita configura-se no sistema *Tax on Tax*, no qual se subtrai do valor da mercadoria “na saída” o valor pago “na entrada”, ou seja, abatem-se do tributo os importes pagos a este título em operações anteriores, dando-se a subtração de imposto sobre imposto. Diferindo este sistema do *Tax on Base*, em que a compensação se dá pela base de cálculo.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, a não cumulatividade é a técnica mais prestigiada pela doutrina, posto que “elimina o efeito cascata e torna o produto final apenas

¹⁶ CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 102.

incidido pela carga real correspondente àquele valor final da operação, visto que dele se deduz o valor que incidu nas operações anteriores”¹⁷.

A aplicação de tal princípio, contudo, foi aparentemente mitigada pelo próprio constituinte quando este outorga, no artigo 155, §2, II, “a” e “b”, que os casos de isenção e de não incidência não gerem direito à compensação de crédito, salvo determinação legal em sentido diverso.

Ocorre que, conforme o art. 155, §2º, XII, “g”, da Carta Magna, isenções, bem como incentivos e benefícios fiscais, serão concedidos e revogados em conformidade com Lei Complementar, mediante deliberação dos entes federativos competentes. Com efeito, para concessão de “benefícios fiscais”, em matéria de ICMS, estabeleceu ser devida a realização de convênios celebrados entre as unidades federativas interessadas.

Desta sorte, é pertinente relatar a seguir como as divergências entre os entes tributantes do imposto em estudo, advindas do estabelecimento de incentivos fiscais sem a devida observância da Lei Complementar relativa à matéria, terminaram por estimular o fenômeno denominado de “Guerra Fiscal”.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade - o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados - separata**, v. 163, mar./abr. 1998, p. 119-132. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00868>>. Acesso em: 25 out. 2013.

3 GUERRA FISCAL

A Emenda Constitucional 18/65 regionalizou um tributo de *vocação nacional*, pelo que retirou o caráter cumulativo do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC e transformou-o no Imposto sobre relações relativas à Circulação de Mercadorias ou ICM, ensartando o princípio da não cumulatividade. Apesar dos nomes diversos e da exclusão de sua incidência cumulativa, a doutrina considerou que o ICM era, de fato, o mesmo imposto IVC, uma vez que ambos objetivavam tributar a circulação de bens com aptidão comercial.

Acerca deste momento histórico, Sacha Calmon Navarro Coelho pondera o seguinte:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo¹⁸.

A introdução do preceito constitucional da não cumulatividade visava execrar do sistema tributário brasileiro o efeito cascata que onerava a circulação de mercadorias no território nacional, eliminando a justaposição de cargas tributárias. À mesma maneira, também se pretendia com a emenda suprimir a Guerra Fiscal entre os Estados, já existente à época, segundo salienta Ives Gandra da Silva Martins:

Sem me aprofundar nas razões que levaram a esta solução – Gilberto de Ulhôa Canto, um dos pais do atual sistema tributário, contou-me que Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto de CTN, confidenciara-lhe, durante os trabalhos preparatórios, que, com o “ICM”, iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações [...].¹⁹

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1996, 6ª ed., p. 220-224.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal - Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios No Âmbito do ICMS**. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 4.

Todavia, a Guerra Fiscal persistiu, exasperada após a promulgação da Constituição da República de 1988, em virtude da ampliação da competência tributária dos Estados e dos municípios, em detrimento do arrefecimento de receitas advindas da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - e do Imposto sobre a Renda – IR – o que levou este a reduzir as políticas públicas regionais.

Com isso, pode-se inferir que os Estados foram adquirindo uma liberdade crescente quanto à sua competência tributária, podendo instituir impostos e estabelecer isenções fiscais relativas a estes, uma vez que esta faculdade decorria daquela competência. Tal liberdade impulsionou estas unidades federativas a adotarem, progressivamente, medidas protetivas e competitivas, em vez de cooperativas, uma vez que todos almejavam ampliar sua arrecadação para investir em políticas públicas, o que erigiu o conflito federativo denominado de “guerra fiscal”.

3.1 Considerações gerais

Antes de construir uma definição para o fenômeno em análise, faz-se oportuno tecer considerações acerca da concessão de benefícios fiscais pelos entes tributantes do ICMS.

A princípio, releva recordar que, a despeito de o ICMS ser dotado de função precipuamente fiscal, tal tributo poderá, igualmente, ser revestido de função extrafiscal, quando nele impresso escopo diverso da arrecadação, a partir da influência de elementos sociais e políticos, direcionando-o a estimular e a condicionar o contribuinte à adoção de posturas que entendam ser interessantes ou valiosas para o Estado ou Distrito Federal. Isto ocorre por não existir tributo que tenha função puramente fiscal ou extrafiscal, uma vez que, em verdade, expressam-se simultaneamente num mesmo tributo, predominando ora uma, ora outra função.

Vale dizer, no entanto, que os benefícios fiscais são instituídos e concedidos sempre com finalidade extrafiscal. No caso do ICMS, tais concessões poderão objetivar a redução das desigualdades regionais, a fixação de novas empresas no Estado promovendo uma redução no índice de desemprego daquela região, ou, simplesmente, a atração de novos investimentos, dentre outras finalidades não arrecadatórias.

Acerca dos benefícios fiscais e suas finalidades, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, citados por Carvalho, ressaltam:

[...] seu fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados²⁰.

Porém, quando se trata de ICMS, conforme explicitado no capítulo anterior, tem-se que a concessão de incentivos fiscais não é meramente discricionária, tendo em vista que o teor do art. 155, §2º, XII, “g”, estabelece a exigência de Lei Complementar para regular, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim, em relação à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, tem-se que o Estado tributante deverá guardar pertinência com a norma preconizada pela Lei Complementar nº 24/1975, a qual determina que, para concessão ou revogação dos referidos incentivos, deverá haver prévia edição de convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, a fim de que estes atos não ofendam a uniformidade tributária no território nacional, interferindo na livre circulação de bens e de mercadorias.

O magistério de José Eduardo Soares de Melo é de que as referidas vantagens fiscais emitidas pelas pessoas de direito público interno estão afetando a carga impositiva, sendo necessário delimitá-las nas seguintes espécies: *fiscais, financeiras, estímulos para infraestrutura e outros estímulos*²¹.

Quanto aos benefícios fiscais e financeiros, é pertinente aludir que, para sua efetiva concessão, devem ser celebrados convênios perante o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, cujos integrantes são os Secretários de Fazenda do Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal, portanto, representantes destes, devendo, além de os celebrarem, ratificá-los por meio da publicação de Decretos Legislativos, necessários para a efetiva inclusão do direito prescrito no convênio na unidade federativa.

Nesse ponto, destaca-se o dizer de Carrazza, o qual assevera que, na realidade, os convênios em comento são ratificados por Decreto do governador, mero ato administrativo, embasados pelo art. 4º da Lei Complementar nº 24/75, ao invés do devido decreto legislativo, demonstrando como a segurança jurídica relativa a tais concessões encontra-se, indubitavelmente, debilitada no cenário tributário atual.²²

²⁰ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima, 1991, *apud ibidem* p. 38.

²¹ MELO. *Op. cit.*, p. 369-370.

²² CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 579-591.

Na busca pela ampliação da arrecadação de receita tributária, os diversos Estados-membros e o Distrito Federal acabam por preceituar hipóteses de benefícios fiscais, sem que estas estejam devidamente prescritas em convênios ratificados pelos entes federados, terminando por concedê-los de forma unilateral.

Enfim, cumpre expor o conceito de “Guerra Fiscal”, denotado pela exposição acima, em que os entes federados, mirando em seus interesses próprios, “batalham” entre si, adotando práticas competitivas com o intuito de atrair investimentos particulares para seu Estado.

Destarte, os entes federados utilizam-se, principalmente, de mecanismos de desonerações tributárias relativas ao ICMS, que podem pretender, dentre outros: incentivar o deslocamento de empresas consolidadas para sua região, fortalecer certo setor ou grupo empresarial local, diminuir custos da produção de determinado bem ou, simplesmente, desenvolver políticas sociais e econômicas por meio diverso da reserva orçamentária.²³

A Guerra Fiscal cinge, preferencialmente, o ICMS, uma vez que este se caracteriza como a fonte basilar de receita própria para a maioria das unidades federadas, e, sobretudo, para os Estados mais industrializados ou vocacionados à industrialização, sendo estes os principais protagonistas da disputa.

Por conseguinte, pode-se assegurar que o conflito acima demonstrado entre os entes federativos, originado da concessão de benefícios e de incentivos fiscais ao arripio do que está previsto no ordenamento jurídico pátrio, com a mera finalidade de atrair investimentos particulares para o território do ente federativo concedente é, em linhas gerais, o que se denomina de “Guerra Fiscal”.

Discorrendo a respeito, Hugo de Brito Machado desenvolve o argumento de que quando as isenções e demais benesses fiscais se originarem de “Estados pobres”, estaria mantida a constitucionalidade dos seus atos, com base na no art. 3º, III, da CRFB/88, que estabelece como objetivo fundamental a redução das desigualdades sociais e regionais da federação. Ao tratar acerca do tema, aduz que:

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominado de “guerra fiscal”. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E

²³LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas**: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível em: <www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 03 out. 2013.

estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, e o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado.

A Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e *reduzir as desigualdades sociais e regionais* (art. 3º, III). Quando veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, faz expressa ressalva, asseverando *ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País* (art. 151, I). Ao tratar dos orçamentos fiscal e de investimentos, diz que estes, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais* (art. 165, §7º). Finalmente, consagra como princípio reitor da ordem econômica e financeira a *redução das desigualdades regionais e sócias* (art. 170, VIII).

Diante de tão evidente e eloquente consagração, pela Lei Maior, do propósito de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades socioeconômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional.²⁴ (Grifos no original)

Tais ponderações são sóbrias e pertinentes, a fim de que não se olvide do fato de os princípios constitucionais deverem ser considerados quando aplicados, concretizando-os por meio do sopesamento, o que significa que, se há um conflito entre preceitos, este não será total, não devendo a aplicação de um princípio excluir a de outro, sendo, devida, portanto, a busca pela máxima concretização de cada princípio numa mesma situação²⁵.

3.2 Pacto federativo

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e Distrito Federal²⁶, constituindo-se em um Estado Democrático de Direito em que seus entes federativos cedem sua soberania, enquanto preservam certa autonomia política limitada pela própria Constituição Federal, sendo esta fundamento primordial de validade do ordenamento jurídico brasileiro, por isso denominada de “Norma Fundamental”, segundo a Teoria do Direito desenvolvida por Hans Kelsen²⁷.

²⁴ MACHADO. *Op. cit.*, p. 370- 371.

²⁵ GUERRA, Marcelo Lima. **A proporcionalidade em sentido estrito e a “fórmula do peso” de Robert Alexy: significância e algumas implicações**. REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO, p. 25-41, 2006.

²⁶ Art. 1º, *caput*, CRFB/88.

²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

Mediante a exposição do conceito em epígrafe, infere-se que a Guerra Fiscal vem ofendendo o pacto federativo, sendo tal o entendimento a posição da maioria dos tributaristas, cabendo citar as considerações feitas por Ricardo Varsano, o qual esclarece “que a guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação²⁸”.

Aclara, ainda, que, a despeito de a guerra fiscal ser maléfica para a Federação como um todo, esta, igualmente, poderá ser vantajosa do ponto de vista dos Estados-membros, mas tais benefícios serão efêmeros e direcionados a uma minoria, não justificando a ofensa ao federalismo. E conclui o autor, em seu trabalho, “que são poucos os casos de empreendimentos que, do ponto de vista nacional, mereçam o incentivo estadual, ou seja, são raras as batalhas da guerra fiscal das quais resulte um ganho líquido para o país²⁹”.

Embora os governadores embasem sua participação na guerra fiscal como necessária para o alcance de políticas públicas, Varsano entende que tais projetos, favoráveis ao desenvolvimento da nação, devem ser aplicadas no âmbito da União, senão, veja-se:

É, certamente, aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. **Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central.** Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica.³⁰ (grifo nosso)

Francisco José de Andrade Pereira afirma que essa disputa interestadual ocasiona, além de ofensas ao Pacto Federativo, um enfraquecimento da economia nacional, haja vista que a renúncia de receitas por estes entes não é o meio hábil admitido para atrair empreendimentos, e que estas concessões de benefício à revelia das normas constitucionais e legais acarretam uma redução da arrecadação tributária pelos entes beneficiários destas benesses fiscais, e, a longo prazo, quando findados os benefícios concedidos, os

²⁸ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p. 6. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>> Acesso em: 30 out. 2013.

²⁹ *Idem, ibidem*, p. 9.

³⁰ *Idem, ibidem*, p. 11.

empreendimentos podem ser realocados, o que implicaria num retrocesso nas medidas públicas sociais, políticas e econômicas que induziram os entes a conceder tais vantagens.³¹

Corroborando Pereira com o entendimento de Varsano quando assevera que a guerra fiscal é, de fato, resultado da ausência de políticas de desenvolvimento implementadas de forma nacionalizada, o que deriva na adoção de política de renúncia de receitas pelos entes federados, comprometendo, gravemente, a sua capacidade de arrecadação tributária e suas finanças, concomitantemente em que amplia a carga tributária sobre os cidadãos.³²

O que se visualiza do exposto é que, não obstante a competência tributária do ICMS tenha sido destinada aos Estados e ao Distrito Federal, sendo estes autônomos, podendo e devendo instituí-lo e conceder vantagens fiscais de acordo com a sua conveniência, não se deve olvidar que tal autonomia tributária está cerceada pelos preceitos constitucionais.

Com efeito, o constituinte, prevendo os conflitos advindos desta destinação de competência e respeitando a autonomia dos entes, estabeleceu que as concessões de isenção e outras vantagens fiscais/financeiras, conforme já exposto, deveriam ser reguladas por Lei Complementar e dependeriam de convênios celebrados e ratificados pelos entes federados. Tais convênios, identificados pelos doutrinadores como mecanismo apto a compatibilizar os interesses locais, regionais e federais, concernem no objeto de estudo do tópico seguinte.

3.3 Função dos convênios e entendimento jurisprudencial

Diante da complexidade do ICMS e dos possíveis conflitos oriundos de sua instituição pelos entes federativos competentes, o constituinte entendeu por bem determinar que certas matérias relativas ao imposto fossem tratadas por Lei Complementar, dispondo em seu artigo 155, §2º, XII, *in verbis*:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

³¹ PEREIRA, Francisco José de Andrade. **Pacto Federativo e Guerra Fiscal entre os estados**. 1. ed.. Salto – SP: Editora Schoba, 2010, p. 40-42.

³² PEREIRA. *Op. cit.*, p. 40-41.

- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Para o presente estudo é de fundamental importância perceber que as matérias tratadas acima, reguladas por Lei Complementar, são temas que requerem maior zelo, destacando-se, dentre estes, pela importância para o presente trabalho, o da “regulação da forma como, mediante deliberações dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios serão concedidos e revogados”.

Referida determinação constitucional se pauta na necessidade de assegurar harmonia à concessão de vantagens fiscais que, a despeito de ter sua competência atribuída a Estados-membros, possui vocação nacional. O cenário tributário atual, em que os entes federados concedem benesses fiscais com o intuito de atrair empreendimentos e investimentos particulares para sua região, justifica o zelo empregado pelo constituinte ao determinar tal regra.

Com a finalidade de consolidar a atribuição prescrita, fora recepcionada, por força dos art. 34, §§ 3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, a Lei Complementar nº 24/75, que já dispunha acerca da necessidade de celebração de convênios pelas entidades federativas para a concessão de vantagens fiscais, depreendendo-se da interpretação dos dispositivos constitucionais conjuntamente com as determinações legais expostas nesta Lei, que a celebração e a ratificação do convênio pelos Estados são imprescindíveis para as referidas concessões.

Assim, os convênios em tela são mecanismos para constatação da harmonia prévia à concessão de benesse fiscal por alguma unidade federada, objetivando que a pessoa política reste impossibilitada de conceder vantagens financeiras e fiscais de maneira unilateral, pois, caso assim lhe fosse permitido fazê-lo, estaria o Texto Maior permitindo e autorizando a exacerbação da Guerra Fiscal. Em verdade, o fito do dispositivo constitucional é o de uniformizar a tributação deste imposto, além, principalmente, de coibir a Guerra Fiscal.

Carrazza assinala em sua obra que, quando os entes firmam o convênio em matéria de ICMS, estão, de fato, praticando a autonomia que lhe reserva a competência

tributária imputada, considerando que, uma vez não consolidadoras dos interesses regionais destes entes, bastará a estes não celebrá-los ou rejeitá-los.³³

Com isso, cumpre esclarecer que, considerando a atual valorização da autonomia dos Estados-membros, os Tribunais Superiores vêm manifestando juízo no sentido de que os convênios, ora abordados, têm natureza autorizativa e não impositiva, restando esses dependentes da posterior ratificação e implantação pelo poder legislativo destes entes, concluindo-se que quando firmado convênio admitindo benefício fiscal, os Estados não estarão obrigados a conceder tais benesses fiscais, cabendo ao Poder Legislativo do ente deliberar acerca da concessão da isenção, do benefício ou incentivo fiscal.³⁴

Prosseguindo nesta linha de raciocínio, Carvalho conclui:

[...] deve considerar-se a exigência de convênios como etapa indispensável do processo de enunciação, a ser continuado nas casas legislativas de cada Estado, submetendo a proposição isentiva ou o incentivo fiscal ao escrutínio dos representantes eleitos pelo povo para, em seu nome, exercer o poder constitucionalmente criado e instituir as modificações necessárias na regra-matriz de incidência tributária ou em outras normas a ela relacionadas.³⁵

Feitas estas considerações acerca da natureza dos convênios, carecedor a tessitura de breves comentários sobre o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão constituído por representantes do Poder Executivo dos Estados, do Distrito Federal e da União, sendo este conselho o responsável por 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.³⁶

Dentre as responsabilidades acima mencionadas, afere-se que a função de promover e ratificar os convênios que deliberarem acerca de isenções, benefícios e incentivos fiscais concedidos pelas unidades federadas restou atribuída a este Conselho. Desta forma, o seu Regimento (Convênio ICMS 133/1997) determina a respeito da formalização de tais convênios, preconizando que, uma vez que sejam celebrados, os Estados e o Distrito Federal terão 15 dias, contados da publicação do convênio no Diário Oficial da União, para ratificá-lo expressamente por meio de publicação de Decreto do Executivo.

³³ CARRAZA. *Op. cit.*, p. 579-593.

³⁴ CARVALHO. *Op. cit.*, p. 55-56.

³⁵ *Idem, ibidem*, p. 58-59.

³⁶ Art. 1º, *caput*, Convênio ICMS nº 133/1997.

Ocorre que, na realidade, comumente são estabelecidas isenções, benefícios e incentivos fiscais de forma unilateral, em que as unidades tributantes de ICMS, sem anuência dos demais, estabelecem “regalias fiscais” sem a consulta e a devida anuência dos demais entes interessados, o que afronta os dispositivos constitucionais e infralegais retrocitados (art. 155, § 2º, XII, “g”, CF/1988 e arts. 1º e 2º, LC 24/75).

A jurisprudência do Pretório Excelso aponta a inconstitucionalidade de tal conduta, ratificando o entendimento de que a fixação de isenções e demais prerrogativas fiscais relativas a ICMS devem ser antecedidas pela celebração de convênios, não podendo ocorrer de maneira unilateral por parte de um Estado-membro à revelia do CONFAZ. É o que se infere da leitura do seguinte julgado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N.º 6.004, DE 14 DE ABRIL DE 1998, DO ESTADO DE ALAGOAS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS PARA O SETOR SUCRO-ALCOOLEIRO. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2.º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo benefícios de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, como expressamente revelado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contraria o disposto no mencionado dispositivo constitucional. Ação julgada procedente. (STF - ADI: 2458 AL, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 23/04/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 16-05-2003 PP-00090 EMENT VOL-02110-01 PP-00156)³⁷ (Grifo nosso)

Verificando-se que a jurisprudência do STF já consolidou o entendimento de que a celebração dos convênios deverá ser pretérita à fixação de benefícios fiscais.

Os Estados que se sentem lesados pela concessão de tais benefícios mediante instrumento legal (em *lato sensu*) unilateral aplicam as sanções previstas no art. 8º, da Lei Complementar nº 24/75, dispositivo este que além de prever a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal referente ao contribuinte destinatário da mercadoria, autoriza a exigência do montante não percebido.

A despeito de os Estados tentarem se valer do dispositivo infralegal retrocitado, a doutrina é unânime ao preconizar sua inconstitucionalidade, tendo em vista sua não recepção pela Constituição Federal de 1988. É o que se afere dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade: 2458. Relator Ministro Galvão. Brasília, DF, DJE publicado em: 16 de maio de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2458&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 10 out. 2013.

A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF –, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela.

Ademais, cumpre observar que, considerado o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não-cumulatividade desse imposto, a anulação dos efeitos da norma jurídica concessiva de benefício fiscal teria como efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, como pretendeu o legislador complementar, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto dispensado pelo Estado de destino.³⁸

Resta, destarte, filiar-se ao entendimento exposto, uma vez que, caso não o faça, admitir-se-ia a aplicação de sanção não prevista no Texto Superior, o que ensejaria em glosa de crédito tributário, ofendendo diretamente ao Princípio da Não Cumulatividade, em que resta assegurado o direito a compensar os créditos já pagos em operações anteriores, conforme já exposto.

Ademais, a doutrina destaca que, não obstante sejam inconstitucionais os benefícios assim concedidos, os contribuintes, ainda que lesados, não têm a legitimidade para utilizar-se do remédio jurídico apto a dirimir a controvérsia em tela, sendo, o Estado-membro prejudicado ou a associação do ramo empresarial ofendido hábeis e competentes para valer-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade, medida jurídica correta para declarar inconstitucional e inválido a lei que outorga benefício fiscal sem sua anterior previsão em convênio entre os entes.

3.4 Efeitos da guerra fiscal

Em relação aos contribuintes, ficou-se clarividente a insegurança jurídica advinda do fenômeno em exame, uma vez que muitas das vantagens fiscais decorrentes de atos unilaterais, ou seja, sem a devida celebração de convênio perante o CONFAZ, findam sem reconhecimento do crédito pago na operação anterior ao Estado remetente, sendo exigida nesta todo o valor devido, sem que se considere o crédito referente aos benefícios fiscais concedidos sem a deliberação das demais unidades federadas.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. III Congresso do IBET. 2006, p. 18. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/guerra-fiscal-e-o-principio-da-nao-cumulatividade-no-icms-por-paulo-de-barros-carvalho>>. Acesso em: 25 out. 2013.

No entanto, carece, ainda, tecer considerações acerca de como os benefícios concedidos à revelia das normas constitucionais e legais influenciam no repasse desses valores ao município. Referido repasse está prescrito pela Carta Magna em seu artigo 158, IV, e preconiza que o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) sob o produto da arrecadação de ICMS deve ser transferido aos cofres municipais.

Com efeito, os municípios, sentindo-se prejudicados, uma vez que, em regra, não são consultados em relação à concessão dos benefícios, ao mesmo tempo em que são atingidos pela perda de receita decorrentes destes, findam por ajuizar ações pleiteando o repasse da cota de participação do município sem as deduções originadas de benefícios fiscais concedidos pelo Estado.

Em decisão monocrática, datada de 28/08/2013, o presidente do Supremo Tribunal Federal-STF, ministro Joaquim Barbosa, indeferiu o pedido de Suspensão de Liminar em que o Estado de Goiás requeria a cessação do repasse integral a Município, a qual ocorria por força de decisão concedida pelo Tribunal de Justiça do Estado interessado.

Em resumo, o Estado requerente alegava que os benefícios concedidos impediam a arrecadação dos créditos tributários, e uma vez que tais valores não adentraram nos cofres públicos, não poderiam compor a base de cálculo do quanto devido aos municípios a título de participação na arrecadação efetiva do ICMS.

Declara, igualmente, que a decisão judicial contestada poderá ocasionar grave risco de quebra da ordem social, na proporção em que abstém o Estado de recursos indispensáveis ao custeio de prestação de serviços essenciais à coletividade.

O Ministro, utilizando-se de decisão análoga, deliberou pelo indeferimento do pleito, em razão de julgar que não restou comprovado pelo requerente “o risco de absoluta incapacidade de continuar a prestar serviços públicos essenciais se a decisão atacada for revista pelos recursos e medidas ordinárias ao processo judicial”³⁹.

Por fim, destacou outro óbice ao deferimento do pedido, nos termos seguintes:

Ocorre que os benefícios concedidos aparentemente se subsumem ao art. 1º, IV da LC 24/1975. Não há notícia de que esses benefícios tenham sido autorizados no âmbito do Confaz. Ademais, a validade desses benefícios é objeto da ADI 4.589. Evidentemente o campo de cognição das contracautelas extremas é ínfimo, e não cabe discutir aqui a constitucionalidade dos benefícios. Porém, reconhecida a existência de densa controvérsia sobre o assunto, deve-se preservar a competência

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Liminar nº 707, relativa ao MS 1418307420138090000. Decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de agosto de 2013. Publicado no DJE nº 172, no dia 02 de setembro de 2013.

ampla dos órgãos judiciais para conhecer e examinar a matéria pelos instrumentos ordinários e recursais próprios do devido processo judicial.⁴⁰

O contexto da guerra fiscal vem acarretando a ampliação das concessões de benefícios fiscais por parte dos Estados, referido crescimento pode ser visualizado nos dados informados em notícia veiculada pelo o jornal “O Estado de São Paulo”, o qual afirma que o custo da renúncia do ICMS, em 2012, atingiu 16,6% - R\$ 52,79 bilhões de um total de R\$ 318,73 bilhões⁴¹.

Desta feita, no contexto da Guerra Fiscal, queda-se cristalino que a renúncia fiscal relativa às concessões de vantagens fiscais referentes ao ICMS, inconstitucionalmente concedidas, conforme demonstrado ao longo do presente capítulo, afetam em demasia as receitas municipais, além das empresas contribuintes que sofrem com a insegurança jurídica ocasionada pela glosa dos créditos efetivada pelos Estados destinatários, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75.

⁴⁰ *Idem, ibidem.*

⁴¹ **RENÚNCIA fiscal ao ICMS enfraquece os Estados.** Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,a-renuncia-fiscal-ao-icms-enfraquece-os-estados-1055288,0.htm>>. Acesso em: 31 nov. 2013.

4 CONFLITOS RELATIVOS AOS REGIMES ADOTADOS NA SISTEMÁTICA DO ICMS

No capítulo anterior, restou demonstrado o contexto da Guerra Fiscal, resultante da concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais feitas sob as alíquotas interestaduais, de maneira ofensiva aos ditames constitucionais, sendo esta um dos conflitos intergovernamentais que atualmente assolam nosso sistema tributário.

Além desta, associa-se às operações interestaduais querela diversa, advinda da repartição do ICMS entre Estado produtor e Estado consumidor quando efetivadas operações de circulação de mercadorias no território nacional destinadas a consumidor final contribuinte do imposto, localizado em Estado diverso do de origem, advinda da incidência da alíquota interestadual, conforme determina o mandamento constitucional disposto no art. 155, §2º, VII, “a”, nos termos já explicitados no capítulo referente ao ICMS.

Antes de abordar este conflito, cumpre esclarecer, novamente, que o ICMS caracteriza-se como o maior tributo brasileiro, haja vista que é o tributo mais arrecadado no País. Comprovando esta assertiva, expõe-se que, segundo notícia veiculada pelo Jornal O Globo, a arrecadação do imposto estadual em 2012 somou quase R\$ 330 bilhões, sendo esta arrecadação recordista em relação ao ano anterior, justificando este acréscimo pelas desonerações feitas por meio do IPI.⁴²

Quanto ao regime misto, impende aclarar, *a priori*, que o Ordenamento Jurídico Tributário poderia ter adotado um dentre os três regimes seguintes:

- a) Regime de origem: a receita do tributo seria destinada apenas ao Estado de origem, ou seja, a operação seria tributada uma única vez pelo Estado produtor da mercadoria;
- b) Regime de destino: a receita do imposto seria recolhida somente ao Estado de destino da mercadoria, sendo a operação tributada somente pelo Estado consumidor;
- c) Regime misto: os Estados rateariam a receita do imposto.

⁴² O GLOBO: **Arrecadação de ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões**. [s. l.], 06 fev. 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>>. Acesso em: 14 out. 2013.

Desta feita, o Brasil instituiu regime que prescreve o rateio da receita tributária por meio da criação de dois tipos de alíquotas: a interna e a interestadual, incidentes quando a circulação de mercadorias se der entre Estados diversos e com destinatários contribuintes. Referida adoção resultou em um sistema tributário extremamente complexo que, ao invés de garantir a distribuição de renda entre os Estados e diminuir a discrepância econômica entre as regiões, fomenta as disputas interestaduais.

Nesse sentido, compete destacar as denominações utilizadas pelo estudo realizado pela Confederação Nacional dos Municípios, quanto aos Estados, no contexto do problema em análise, sendo designados de: *exportadores líquidos*, os Estados que, predominantemente, exportam para as outras unidades da federação; *importadores líquidos*, os Estados que importam mais produtos do que exportam⁴³.

Assim, verifica-se que o imposto adota o regime misto quanto a sua cobrança, sendo recolhido em dois momentos: a alíquota interestadual é cobrada na saída da mercadoria pelo Estado produtor, enquanto o diferencial de alíquota, resultante da diferença da alíquota interna do Estado de destino reduzida a alíquota interestadual já cobrada, é exigido na entrada da mercadoria no Estado consumidor.

A expectativa era a de que as alíquotas interestaduais permitissem aos Estados importadores líquidos auferirem saldo maior de ICMS, uma vez que esta alíquota é inferior à interna, conforme determina expressamente a Carta Magna em seu artigo 155, §2º, VI. Por conseguinte, o Estado consumidor terminaria por suportar importância menor de crédito do ICMS que incidia no Estado produtor, decorrendo desta um saldo maior de imposto na operação subsequente.

4.1 Quanto às operações interestaduais destinadas a contribuintes

Define-se "Diferencial de Alíquota" como regra de tributação, na qual o destinatário, sendo contribuinte do ICMS, recolhe em benefício de seu próprio Estado, o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando das aquisições de mercadorias, bens ou serviços oriundos de outros Estados e destinados ao seu

⁴³ Confederação Nacional de Municípios – CNM. **ICMS e Guerra Fiscal**. Confederação Nacional de Municípios – Brasília: CNM, 2012. P. 16.

uso, consumo, integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada.⁴⁴

Considerando o conceito de “diferencial de alíquota”, cumpre destacar as lições de Carrazza, que assevera funcionar tal diferencial “como um verdadeiro instrumento de compensação, uma vez que a unidade federativa destinatária da mercadoria ou do serviço acautela suas finanças, já que partilha do ICMS que incidu alhures”⁴⁵.

Segue o doutrinador analisando as vantagens da prescrição constitucional desse diferencial:

Ademais, não fosse o *diferencial de alíquotas* haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Com efeito, seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir tais bens ou usufruir de tais serviços em outras Unidades Federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor.⁴⁶

Ademais, é pertinente mencionar que o ordenamento jurídico nacional achou por bem excepcionar dois casos de produtos em que o rateio entre origem e destino não seria aplicado, sendo estes: o petróleo e seus derivados e a energia elétrica. Em ambos os produtos, não há hipótese de incidência de alíquota interestadual na saída do Estado remetente, pertencendo o tributo inteiramente ao Estado de destino, referida distinção fora estabelecida pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, relativa ao artigo 155, §4º, I.

Partindo-se desta distinção, muitos Estados importadores líquidos questionam essa diferenciação, interrogando por quais razões se diferenciam tais mercadorias das demais que justifique a adoção de regime diferenciado das demais (regime de destino).

Contudo, cabível relatar que no estudo realizado pelo CNM explica-se que, segundo o outrora ministro Sepúlveda Pertence, que referida diferenciação fora adotada em razão dos investimentos implementados nestes bens serem de natureza pública e não privada e, portanto, de todos.⁴⁷

Em relação às alíquotas interestaduais, compete aclarar que são divididas em dois tipos: *alíquotas gerais*, no percentual de 12%, incidente quando o Estado de destino estiver nas Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo; e *alíquotas*

⁴⁴ Tax Contabilidade. Diferencial de Alíquota (Área: Guia do ICMS - São Paulo). Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=183>>. Acesso em: 01 nov. 2013.

⁴⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 537-538.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Op. cit., p. 17.

reduzidas, no percentual reduzido de 7%, aplicável quando o Estado destinatário da mercadoria localizar-se na Região Sul ou Sudeste.

Tal determinação confere aos s das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Espírito Santo, cujos s são sabidamente mais carentes que os do Sul e do Sudeste, maior receita tributária advinda das operações em tela, visando com isto alcançar a concretização do Princípio da Redução Das Desigualdades Regionais, prescrito como objetivo fundamental desta Federação no art. 3º, III, da Carta Política.

Esta adoção de duas espécies de alíquotas contribuiu de forma significativa para a insatisfação dos governos estaduais dos Estados exportadores líquidos com o regime misto, uma vez que estes Estados foram contemplados com a alíquota reduzida, o que, de acordo com o exposto, implica em menor volume de arrecadação no que concerne às operações em comento.

Igualmente, os Estados importadores líquidos não acordam com o regime misto, haja vista que não lhe apetezem o rateio tributário determinado por este. Em verdade, estes Estados almejam a sua arrecadação isolada, defendendo a adoção do regime de destino, no qual a receita advinda dessas operações interestaduais quedaria recolhida unicamente por eles.

Desta forma, é patente concluir que o regime de partilha adotado, efetivamente, não agrada nem aos Estados exportadores líquidos e nem aos Estados importadores líquidos, ao contrário, incita clima competitivo entre as unidades federadas, tendo em vista que ambos anseiam arrecadar o ICMS de forma disjunta, gerando insatisfação em ambos os lados, sendo, comumente discutidas formas para sua modificação mediante Reforma Tributária.

4.2 Quanto às operações interestaduais destinadas a não contribuintes

Na medida em que as alíquotas interestaduais prevalecem nas operações entre contribuintes do ICMS, nas operações idênticas em que os bens e os serviços se destinem a consumidor final não contribuinte do ICMS é aplicada a alíquota interna vigente no Estado de origem (Art.155, § 2º, VII, “a” e “b”, CF/1988).

Por certo que antes de esmiuçar as disputas oriundas da incidência da alíquota interna nessas operações, necessário será estabelecer uma definição para o termo “contribuinte” empregado no dispositivo constitucional supramencionada, referindo-se o termo a qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, de forma habitual e ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme prescreveu o art. 4º da LC 87/1996.

Neste sentido, Ricardo Alexandre afirma que, para que os bens sejam considerados mercadorias, e conseqüentemente, o alienante seja considerado contribuinte, faz-se cogente que haja na operação indícios de intuito comercial, indícios estes que são caracterizados, conforme previsto na lei, na habitualidade das operações ou pelo volume de bens transportados.⁴⁸

Nos casos em que não se configuram o intuito comercial, portanto, verifica-se que o recolhimento do ICMS será auferido integralmente e exclusivamente pelos Estados de origem da mercadoria, aplicando-se alíquota interna, em observância com o disposto no art. 155, §2º, VII, “b” da CF/1988.

De acordo com as lições de Alexandria e Carvalho, as operações de vendas interestaduais destinadas diretamente ao consumidor final, suscitam perda de arrecadação expressiva para os Estados consumidores, o que resulta em fomento à disparidade e à competitividade entre as unidades federadas tributantes desse imposto:

A partir do ano de 2002, as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência não parar de crescer, isso faz com que os demais Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde inicia a operação da mercadoria, fato esse que fomenta mais a desigualdade, no que se diz respeito à distribuição de riquezas, entre os Estados da Federação.⁴⁹

Desta forma, resta compreendido que os Estados considerados mais abastados, em razão do intenso desenvolvimento industrial, terminam por concentrar os principais núcleos de distribuição do País e, conseqüentemente, maior arrecadação do ICMS referente às operações interestaduais cujas mercadorias são destinadas a não contribuintes.

Esta situação gera um desconforto entre as demais unidades federadas com menor economia, as quais assinalam a perda de arrecadação do ICMS como uma das causas para desaceleração do desenvolvimento econômico local.

Nesse cenário, alguns Estados da Federação, no ensejo de auferir parte da receita do ICMS advinda dessas operações, adotaram medidas legislativas unilaterais e

⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3. ed. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2009.

⁴⁹ ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/18734> >. Acesso em: 01 nov. 2013.

inconstitucionais, as quais se configuram como uma nova face da “Guerra Fiscal” estabelecida entre as unidades federativas.

Aduzem os Estados importadores que a sistemática atual das operações destinadas a consumidores finais não os favorece, dado que são nestes Estados onde ocorre, efetivamente, o consumo da mercadoria ou do bem.

Logo, justificam a instituição de alíquotas diferenciadas de ICMS sem a devida observância aos preceitos constitucionais no fato desta sistemática não se harmonizar com a opção adotada quanto às operações que destinam mercadorias a consumidores finais contribuintes, na medida em que nestas se preserva o rateio da arrecadação do ICMS.

A despeito de não ser o entendimento adotado pelo presente trabalho, cumpre aludir que Carrazza manifesta respeitável opinião em contrário, a qual assevera que a omissão da Lei Kandir em estipular diretrizes para a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinem mercadorias para uso, consumo ou ativo fixo a consumidor final, contribuinte do ICMS, não implica na inibição dos Estados, admitindo que estes, por meio de leis próprias, tratem e regulem sua cobrança, buscando, contudo, validade em nossa Carta Magna.⁵⁰ E conclui, *in verbis*:

[...] temos para nós que a falta de lei complementar não inviabiliza – dentro da óptica que adotamos – a aplicação da norma constitucional que prevê a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual.

Aliás, pensamento contrário implica, ainda que indiretamente, subordinar uma fonte constitucional de receita do Estado à vontade do Congresso Nacional, em afronta aberta ao magno princípio federativo, que é, como não se ignora, cláusula pétrea (art. 60, §4º, I, da CF/1988).

Logo, ainda que à míngua de lei complementar, há espaço jurídico para as disposições legislativas estaduais relativas à cobrança do ICMS correspondente à diferença entre à alíquota interna e a interestadual.⁵¹

A despeito de respeitar a opinião diversa do citado doutrinador, o presente estudo adota o entendimento pela inconstitucionalidade destas medidas estatais, uma vez que a determinação constitucional é clara em estabelecer a incidência da alíquota interna recolhida pelos Estados remetentes; sendo, portanto, juridicamente impossível admitir-se a possibilidade da imputação de recolhimento de parcela do ICMS (diferencial de alíquota) pelos Estados dos destinatários, o que, na prática, vem, comumente, ocorrendo por meio de legislações regionais, nas quais se admitem tal cobrança.

⁵⁰ CARRAZA. *Op. cit.*, p 540 – 541.

⁵¹ *Idem, ibidem, loc. cit.*

A *guerra fiscal*, já estudada no presente trabalho, fora apresentada como resultado da busca dos Estados pela atração de investimentos de particulares, por meio da concessão de benefícios fiscais sem prévia realização de convênio perante o CONFAZ. Entretanto, atualmente, o que se verifica em relação ao termo *guerra fiscal* é a carência de aceção mais abrangente, na qual restem compreendidos os novos panoramas desta “guerra”, tendo em vista que esta não mais se manifesta tão-somente pela busca de investimentos privados por meio da concessão de benefícios fiscais, mas, outrossim, pela instituição de medidas “legais” inconstitucionais, cujo desígnio específico seja preponderantemente a arrecadação tributária, é o que se demonstrará no tópico seguinte, a partir do Protocolo ICMS 21.

4.2.1 E-comerccce e Protocolo ICMS 21

O *e-commerce* ou comércio eletrônico é denominação dada às operações comerciais realizadas de forma não presencial, empregando-se um equipamento eletrônico.

De acordo com matéria publicada na revista “*Pequenas Empresas Grandes Negócios*”, o Brasil já soma 36,7 milhões de e-consumidores e faturou, apenas no primeiro semestre de 2012, R\$10,2 bilhões de reais⁵², o que demonstra a relevância revestida por este tipo de transação comercial, já que identifica-se com uma nova fonte de receita tributária.

Considerando que as maiores empresas de distribuição de produtos comercializados eletronicamente estão localizadas nas regiões Sul e Sudeste, os Estados das demais regiões, insatisfeitos com a concentração da arrecadação tributária por esses Estados, no que concerne às operações entre Entes federativos diversos cujo destinatário não seja contribuinte, decidiram formalizar ato em conjunto, com o ensejo de expandir a repartição do produto da arrecadação da operação entre as unidades federadas também nas operações eletrônicas.

Nessa senda, a crescente transformação do comércio clássico em eletrônico, concomitante com a insatisfação dos Estados consumidores, resultou na celebração do Protocolo ICMS nº 21, elaborado pelo CONFAZ, pelo qual os Estados signatários comprometiam-se a exigir a seu favor, ou seja, em benefício das unidades federadas de destino da mercadoria, parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o

⁵² Pequenas Empresas Grandes Negócios. **Comércio eletrônico fatura R\$ 10,2 bilhões no primeiro semestre.** 22 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/Revista/Common/0,,EMI316866-17180,00-COMERCIO+ELETRONICO+FATURA+R+BILHOES+NO+PRIMEIRO+SEMESTRE.html>>. Acesso em: 01 nov. 2013.

consumidor final proceda à aquisição da mercadoria ou do bem de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom.⁵³

A doutrina majoritária argumenta, contudo, que o Protocolo nº 21 está revestido de inconstitucionalidade, ofendendo aos seguintes dispositivos constitucionais: art. 150, IV e V; art. 155, II, § 2º incisos II, VI e VII, alínea b, da CRFB, referida posição se deve, sobretudo, em razão da hipótese estabelecida determinar a repartição de alíquotas em operações cujas mercadorias fossem destinadas a consumidor final, não contribuinte do imposto, em previsão não amparada pela Constituição Federal, conforme se estudará mais profundamente no capítulo final do presente trabalho.

Na prática, o que se visualizou foi que o protocolo, além de não dirimir as querelas da guerra fiscal no *e-commerce*, tornou-a ainda mais acirrada, haja vista que a maioria dos centros de distribuição de mercadorias, vinculados aos estabelecimentos virtuais, estão localizados, conforme já mencionado, nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, que não aderiram ao protocolo.

Todavia, os Estados signatários defendem o Protocolo e seguem alegando que o conceito de estabelecimento, utilizado até então, está ultrapassado, já que se baseia na concepção de um local físico, ao qual o consumidor se desloca com o fim de efetuar a operação comercial.

Ressaltam seus defensores que para as empresas que atuam conectadas à rede mundial de computadores, a definição de estabelecimento rompeu com a noção de uma realidade física, sendo estes, sobretudo, virtuais, o que implica que um estabelecimento dessa natureza é capaz de funcionar de forma autônoma em qualquer lugar do País por meio de um computador que a ele esteja conectado.

Afirmam, assim, que há uma nova realidade tributável que não se coaduna com a interpretação constitucional atual, devendo esta ser revista para harmonizar-se com o atual cenário.

O que se afere por todo o exposto no presente capítulo é que, não obstante a sistemática tributária atual corrobore e fortaleça diferença abissal entre as diversas regiões do país, referido conflito não será dirimido por meio da celebração de Protocolos e de Convênios que ofendam a Carta Magna. Contudo, referido Protocolo e a jurisprudência que o cinge é de fundamental estima para o presente trabalho, tendo em vista sua repercussão na Legislação Estadual Cearense, conforme se demonstrará a seguir.

⁵³ MELO. *Op. cit.*, p. 380 – 381.

5 A COBRANÇA DO ADICIONAL DE ICMS – CARGA LÍQUIDA PELO ESTADO DO CEARÁ

A priori, deve-se destacar que a política tributária do Estado do Ceará, bem como a dos demais Estados, está vinculada, intrinsecamente, às diretrizes políticas, econômicas e sociais adotadas pelo governo estadual, uma vez que os recursos para implementação de medidas relativas à política estadual adotada advém, em parte, da receita tributária estadual.

O cenário nacional relativo ao imposto encontra-se cercado de conflitos entre os entes competentes pela sua instituição, destacando-se entres tais, a discussão relativa ao recolhimento do tributo nas operações interestaduais, a qual acarreta acintosa rivalidade entre as unidades federadas, conforme fora demonstrado no capítulo anterior.

5.1. Fatores

A especialista em economia Juliana de Sales Silva⁵⁴, em sua tese de conclusão do curso de Mestrado em Economia por esta Universidade, analisou os fatores que podem ter influenciado a instituição do ICMS – Carga Líquida pelo Estado do Ceará, por meio da apreciação do cenário macroeconômico do Estado do Ceará, através da Tabela 1, que expõe a evolução da arrecadação do Estado do Ceará entre os anos de 2003 e 2010, e da Tabela 2, que apresenta a evolução da quantidade de notas e o total de seus valores no mesmo período, a autora pôde aferir que a partir de 2005, o total de ICMS recolhido pelo Estado evoluiu de forma relativamente proporcional às compras interestaduais por parte de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição no Cadastro Geral do Estado, contudo destaca que “a expansão destas compras no período 2003/2008 foi de 112%, enquanto que o ICMS recolhido elevou-se apenas 37%”⁵⁵.

⁵⁴ SILVA, Juliana Sales da. **ICMS – carga líquida e a mudança no comportamento do consumidor final**. 2011. 52 páginas. Mestrado Profissional em Economia. Curso de pós-graduação em economia – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza – CE, 2011. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6232/1/2011_dissert_jssilva.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2013.

⁵⁵ SILVA. *Op. cit.*, p. 16.

Tabela 1 – Evolução da Arrecadação do Estado do Ceará – 2003/2010 – Valores p/Dez/2010 (R\$ 1.000.000,00)

ANO	ICMS	%	IPVA	%	OUTROS	%	TOTAL	%
2003	3.901,44	-	168,32	-	16,60	-	4.086,36	-
2004	3.609,19	-7,49	170,83	1,49	9,92	-40,27	3.789,94	-7,25
2005	4.208,80	16,61	188,10	10,11	12,89	29,94	4.409,79	16,36
2006	4.657,13	10,65	206,82	9,95	23,97	85,99	4.887,91	10,84
2007	4.660,37	0,07	244,16	18,06	18,24	-23,91	4.922,76	0,71
2008	5.344,52	14,68	283,18	15,98	24,65	35,16	5.652,35	14,82
2009	5.430,13	1,60	316,38	11,72	26,41	7,15	5.772,92	2,13
2010	6.903,01	27,12	342,37	8,21	44,12	67,02	7.289,49	26,27
	38.714,59		1.920,14		176,80		40.811,53	

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

Tabela 2 – Demonstrativo da quantidade e valores das notas fiscais destinadas a pessoas física e jurídica sem inscrição estadual x entradas interestaduais

ANO	ENTRADAS DE PFE PJ (S/ INSC.) X TOTAL DAS ENTRADAS INTERESTADUAIS							
	ENTRADA PF E PJ SEM INSCRIÇÃO (VALORES EM BILHÕES – DE DEZ/2010)				ENTRADA INTERESTADUAL (VALORES EM BILHÕES – DE DEZ/2010)			
	NOTAS	%	VALOR	%	NOTAS	%	VALOR	%
2003	230.368	-	0,99	-	3.366.923	-	26,87	-
2004	279.608	21,37	1,40	41,05	3.543.239	5,24	28,47	5,96
2005	338.841	21,18	1,57	12,15	3.801.552	7,29	30,84	8,35
2006	374.491	10,52	1,72	9,34	4.117.002	8,30	33,80	9,58
2007	394.684	5,39	1,89	10,07	4.417.759	7,31	37,40	10,65
2008	423.866	7,39	2,10	11,13	4.671.627	5,75	40,78	9,04
2009	444.057	4,76	2,19	4,10	4.886.289	4,60	49,43	21,22
2010	329.897	-25,71	1,72	-21,51	5.142.996	5,25	50,67	2,51

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

Em seguida, a autora observa que a expansão destas compras comparada ao crescimento de arrecadação do ICMS pode ter servido de fator motivador para a introdução do ICMS – Carga Líquida, destacando, contudo, que estas entradas em 2008 representaram apenas 5% do total de entradas de mercadorias no Estado.

Aponta-se, outrossim, como motivação para a instituição do imposto nesta modalidade, o grande crescimento do faturamento das operações relativas ao *e-commerce*, porquanto, à época, anterior ao Protocolo 21, a receita relativa ao recolhimento de ICMS referente a estas operações quedava-se integralmente aos Estados onde as empresas de comércio eletrônico estavam sediadas, ocasionando ao Estado Ceará receio quanto à decorrência de possível evasão fiscal.

Desta forma, o Ceará poderia ter sido motivado por este fator, haja vista que, identificando-se como Estado destinatário destas mercadorias, ao instituir a modalidade de ICMS em comento, o efeito ensejado fora o aumento da carga tributária, o que lhe garantiu uma ampliação o produto da arrecadação tributária.

Ademais, do ponto de vista regional, o aumento da carga tributária incidente nestas mercadorias assegura certa proteção à indústria e ao comércio locais, tendo em vista

que resulta em majoração do preço destas mercadorias, de forma a reduzir sua competitividade em face das mercadorias locais, resguardando, assim, o mercado interno.

Resta, assim, concluir que o Estado do Ceará, constatando o crescimento do comércio eletrônico e o aumento das operações interestaduais destinadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual, visualizou uma receita tributária em potencial, uma vez que nessas transações o ICMS destacado nas notas fiscais fica retido no Estado de origem da mercadoria, levando-o a instituir o adicional de ICMS, ora analisado.

Contudo, esta criação legislativa contribui para uma intensificação das contendas entre os governos estaduais pela arrecadação do ICMS, decompondo o País em duas metades: a dos Estados produtores, localizados, principalmente, nas regiões Sul e Sudeste do país, os quais defendem as regras de tributação atuais; enquanto os Estados consumidores, circunscritos às regiões Norte, Nordeste e Sudeste, acrescidos do Estado do Espírito Santo, anseiam por uma modificação na legislação tributária vigente.

5.2 Legislação tributária do adicional de ICMS no Ceará

A Lei Estadual Cearense nº 14.237/2008, de 10 de novembro de 2008, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/11/2008, dispõe acerca do regime de substituição tributária “nas operações realizadas por contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica e dá outras providências”⁵⁶.

Referida Lei prescreve tratamento tributário às entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação, conforme se afere com a leitura de seu 11º artigo:

Art. 11. Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas **a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado**, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o **recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) por cento, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal**, conforme disposto em regulamento. (grifo nosso)

Infere-se, portanto, que, segundo o dispositivo legal retrocitado, nas entradas de mercadorias destinadas a pessoa física ou jurídica, não inscritas no Cadastro Geral da Fazenda

⁵⁶ Preâmbulo da Lei Estadual nº 14.237/2008.

do Ceará, quando afigurar-se algum indício de intuito comercial, o qual será aferível pelos critérios descritos na lei, quais sejam: quantidade, valor ou habitualidade, restará caracterizado ato comercial, o qual ensejará a exigência do adicional de ICMS descrito na Lei.

Uma vez que a Lei determinou a edição de ato normativo regulamentar para aplicação do dispositivo legal em comento e considerando a necessidade de se estabelecer um regime de tributação operacional e simplificado para os contribuintes, fora editado o Decreto Estadual nº 29.560, publicado no Diário de Justiça Estadual de 27 de novembro de 2008.

No que tange à cobrança do adicional de ICMS disposto no art. 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008, o Decreto Estadual nº 29.560 sofreu sucessivas alterações realizada pelos Decretos Estaduais n.º 29.817/2009, n.º 29.906/2009, n.º 30.115/2010, os quais introduziram os seguintes dispositivos: 6-A, 6-B e 6-C, que dispunham acerca da cobrança do adicional em comento.

Ocorre, por fim, que a última alteração implementada no regulamento do art. 11, da Lei nº 14.237/2008, fora prevista pelo Decreto Estadual nº 30.542 de 23 de maio de 2011, publicado no Diário Oficial do Estado em 24 de maio daquele ano, o qual estabeleceu a revogação dos artigos: 6-A, 6-B e 6-C, conforme a disposição contida em seu art. 6º, passando o próprio Decreto nº 29.560 a regular o art. 11º da Lei nº 14.237.

A despeito da revogação dos artigos 6-A, 6-B e 6-C do Decreto nº 29.560, a nova regulamentação dada pelo Decreto nº 30.542 não modifica a prática relativa à incidência da cobrança do ICMS – Carga líquida, visto que permanece permitida a exigência de seu recolhimento na entrada do bem ou da mercadoria no território do ente federativo, segundo se demonstrará no tópico seguinte.

Outrossim, posteriormente, fora editado em 14 de março de 2012, o Decreto Estadual n.º 30.854/2012, publicado no Diário Oficial de 16 de março de 2012, o qual, observando a necessidade de ajustar o Decreto Estadual nº 30.542/2011, estabeleceu a forma e as hipóteses de dispensa da cobrança do ICMS.

5.2.1 Decreto Estadual nº 30.542, de 12 de maio de 2012

O Protocolo ICMS 21/2011 foi elaborado pelo CONFAZ, quedando os Estados signatários comprometidos a exigir a favor do Estado de destino, ou seja, em benefício das unidades federadas que se identifiquem como Estados revestidos da posição de consumidor

final na operação *in concretu*, parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final proceda à aquisição da mercadoria ou do bem de forma não presencial.

Referido Protocolo fora subscrito por diversos Estados, dentre os quais o Ceará, e sua celebração implicou na edição do Decreto Estadual n.º 30.542/2011, o qual estabelece procedimentos operacionais para aplicação do protocolo ICMS n.º 21/2011, dispondo acerca das operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorra de forma não presencial no estabelecimento remetente, além de dar outras providências.

Decerto o que se pode deduzir acerca do protocolo n.º 21/2011, conforme já aduzido por este trabalho, é que se trata de mais uma tentativa dos Estados signatários de terem uma parcela de arrecadação maior do imposto ICMS, em contra posição à imensa arrecadação da maioria dos centros de distribuição de mercadorias vinculados aos estabelecimentos virtuais, localizados nas Regiões Sul e Sudeste, que, frisa-se, não aderiram ao referido protocolo, conservando-se a aplicação da alíquota interna nestes Estados.

Na exposição de razões para edição do Decreto, explica o Governo Estadual que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota e que o aumento desta modalidade de comércio (forma não presencial) desloca as operações comerciais com o consumidor final, favorecendo aos Estados Produtores, em detrimento dos Estados Consumidores, asseverando-se, em seguida, que o imposto incidente sobre as operações de que trata o Protocolo 21 é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve ser assegurada, aduzindo que a tributação na origem não se coaduna com a essência deste imposto e que o rateio do produto de sua arrecadação entre as unidades de destino e de origem devem ser preservadas.

Nesse sentido, oportuno expor a redação do art. 1º do Decreto Estadual n.º 30.542:

Art. 1º Nas entradas de mercadorias ou bens procedentes das unidades federadas signatárias do Protocolo ICMS n.º 21/2011, em que **o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing, showroom ou qualquer outra modalidade**, será exigido, nos termos deste Decreto, 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.

§1º A exigência do imposto prevista no caput deste artigo, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias do referido protocolo.

§2º A parcela do imposto devido a este Estado será obtida pela aplicação da alíquota interna aplicável ao produto, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente ao percentual aplicado sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, no máximo, nos seguintes percentuais:

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.

§3º O imposto previsto neste artigo será exigível no momento do ingresso da mercadoria ou bem no território deste Estado, quando a operação estiver sem a comprovação do pagamento do imposto relativo à parcela pertencente a este Estado.

§4º O disposto no §3º aplica-se também nas entradas procedentes de unidades federadas não signatária do referido protocolo.

§5º Na hipótese do §3º, quando o destinatário for órgão público estadual, este poderá firmar convênio com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, para reter o imposto devido pelo fornecedor e repassar ao Estado através de GNRE ou DAE, conforme o caso.

Afere-se do supramencionado dispositivo que o Estado do Ceará determinou exigível o ICMS nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final relativas a aquisições de mercadoria realizadas de forma não presencial, independente do Estado de Origem da mercadoria ser signatário do Protocolo 21, aplicando-se os percentuais determinados pelo §2º, incisos I e II, conforme a procedência da mercadoria.

Desta forma, a operação interestadual que destina mercadoria a consumidor final não contribuinte será tributada no modo previsto pelo Decreto em comento, exigindo-se do fornecedor o recolhimento o diferencial de alíquota previsto no art. 1º, §2º, incorrendo este Decreto nas mesmas determinações preconizadas pelo Decreto Estadual nº 29.560/2008 (Art. 6-A, 6-B e 6-C), uma vez que ampara a cobrança de ICMS sobre a entrada, no território cearense, de bens ou mercadorias, destinadas a pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto.

5.2.2 Decreto Estadual nº 30.854/2012, de 14 de março de 2012

Em 14 de março de 2012, fora editado o Decreto Estadual n.º 30.854/2012, o qual dispõe sobre a dispensa da exigência do diferencial de alíquotas, exposto no tópico acima, em operações interestaduais, cujos destinatários sejam pessoas físicas ou jurídicas não inscritas como contribuintes no Cadastro Geral da Fazenda.

Na exposição de razões, aponta o Governo do Estado do Ceará que sua edição se deu em face da necessidade de assentar os procedimentos operacionais relativos ao Decreto nº 30.542, regulamentando as hipóteses da não exigência do diferencial de alíquotas previsto neste Decreto.

Desta feita, o seu artigo 1º estabeleceu o seguinte rol taxativo de hipóteses em que não se aplica a cobrança de ICMS nos ditames preconizados pelo Decreto nº 30.542:

Art. 1º. A exigência do ICMS de que trata o Decreto nº 30.542, de 23 de maio de 2011, não se aplica nas operações com mercadorias ou bens procedentes de outras unidades da Federação:

I - destinadas às entidades a seguir indicadas, a título de cessão definitiva, nos termos da Lei Federal nº 2.613, de 23 de setembro de 1995:

- a) Serviço Social Rural (SSR);
- b) Serviço Social da Indústria (SESI);
- c) Serviço Social do Comércio (SESC);
- d) Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI);
- e) Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC);

II - adquiridos por Instituição Pública de Ensino Superior;

III - relacionadas com transferências entre órgãos públicos integrantes da administração direta, incluídas as autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público;

IV - de aquisição de medicamentos por pessoa física;

V - de aquisições por organizações sociais, órgãos públicos ou entidades, inclusive fundações, todos da área de saúde pública da administração direta ou indireta da União, dos Estados e dos Municípios;

VI - de aquisições de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias especificadas e disciplinadas no Convênio ICMS nº 75, de 5 de dezembro de 1991, por órgãos públicos integrantes da administração direta, inclusive as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

VII - personalizados, tais como camisetas, canetas, bolsas, blocos de anotações, agendas personalizadas e similares, dentre outros, destinados a congressos, seminários ou palestras, com distribuição gratuita aos participantes, bem como troféus e medalhas destinados à premiação em atividades desportivas promovidas pela Secretaria do Esporte do Estado do Ceará (Sesport);

VIII - de que trata o Convênio ICMS nº 51, de 15 de dezembro de 2000;

IX - sujeitas à isenção ou não-incidência do imposto;

X - destinadas à exposição ou demonstração;

XI - adquiridos por pessoa física, de forma presencial, no estado fornecedor, desde que a adquirente seja a responsável pelo seu transporte;

XII - com arma do tipo revólver, calibre.38 e pistola.380 e.40, destinadas a policial civil, militar e do corpo de bombeiros, adquirida diretamente de empresa pública nacional, produtora de material bélico, vinculada ao Ministério da Defesa;

XIII - até o limite de 500 (quinhentas) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará (UFIRCEs).

XIV - de aquisição de bombas de água populares de acionamento manual, classificadas no código NCM 8413.60.19, procedentes do Estado de Santa Catarina, a serem instaladas neste Estado, abrigada no Programa Bomba d'água Popular. (Inciso acrescentado pelo Decreto Nº 31090 DE 08/01/2013).

§ 1º O disposto no inciso II deste artigo estende-se aos equipamentos adquiridos diretamente por seus docentes, com financiamento direto de órgãos públicos, como o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico Tecnológico - CNPq, Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP, Ministérios e outros órgãos federais e estaduais, para a realização de pesquisas reconhecidas institucionalmente, com a participação de Fundações e Associações de Apoio às universidades, como tais definidas em seus estatutos.

§ 2º Na hipótese do § 1º, quando a pesquisa for realizada diretamente pelo professor ou por meio das Fundações e Associações de Apoio, a solicitação de dispensa do pagamento do ICMS, deverá estar acompanhada de documento expedido pela respectiva Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, atestando o interesse das instituições públicas de ensino superior mencionadas neste artigo.

§ 3º Na hipótese do inciso XII a isenção é limitada a uma arma por beneficiário.

§ 4º Na hipótese do inciso XIII, quando o valor da operação for superior ao limite máximo estabelecido, será exigido o recolhimento do imposto correspondente à parcela excedente.

Em geral, o que se afere das hipóteses de dispensa é que o fisco pretendeu não onerar as operações cujos consumidores finais ou cuja mercadoria adquirida estejam relacionados à prestação de algum serviço público.

Ademais, estabeleceu como exoneradas as operações presenciais, cujo adquirente seja pessoa física que se responsabilize por efetuar o transporte do bem, o que implica na incidência da exigência nos casos em que o transporte for realizado por transportadoras ou pelo próprio fornecedor.

Vale destacar que, atualmente, segundo asseverou a Instrução Normativa SEFAZ nº 39/2012, publicada no DOE - CE de 19.12.2012, o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará (UFIRCE), referente ao exercício financeiro de 2013, é de R\$ 3,0407, restando dispensadas as operações valoradas até a importância de R\$ 1520,35.

Por fim, o Decreto em análise determinou em seu artigo 2º, entretanto, que o direito à dispensa não implicaria ao sujeito passivo ou ao seu interessado o direito à restituição ou à compensação dos valores pagos, resguardando o crédito tributário já recolhido.

5.3 Aplicação e consequências

O que se infere da Legislação Tributária cearense exposta, é a instituição de nova modalidade de ICMS, que incidirá quando no ingresso da mercadoria ou do bem neste Estado.

Nesse sentido, se o fornecedor ou o transportador não apresentar o comprovante do recolhimento da parcela devida a título de ICMS ao Estado do Ceará, será esta exigida no limite territorial do Estado, quando na passagem do posto fiscal de entrada, exclusas, contudo, as hipóteses estabelecidas pelo Decreto Estadual nº 30.854/2012.

Consoante determinação do Decreto Estadual nº 30.542, o pagamento antecipado recolhido pelo Estado remetente é admissível quando, *in casu*, a operação interestadual se dê entre unidades federadas signatárias do Protocolo, podendo, o estabelecimento do Estado remetente, atuando como responsável tributário na condição de substituto, recolher o ICMS em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata o art. 1º do Decreto.

A despeito de não se revestirem na condição de substitutos tributários, posto que não coadunam com o Protocolo ICMS 21, a entrada de mercadorias advindas de Estados remetentes não signatários, será, igualmente, tributada, nos termos do art. 1º, § 1º e §4º.

Oportuno volvermos a atenção para o art. 1º, § 2º, em qual restam determinados os percentuais exigidos para cálculo da parcela do imposto devido a este Estado, sendo esta obtida pela aplicação da alíquota interna aplicável ao produto, sobre o valor da respectiva operação, ou seja, do valor constante da Nota Fiscal, subtraindo-se o montante equivalente ao percentual aplicado sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, nos percentuais de 7%, quando as mercadorias sejam oriundas das Regiões Sul e Sudeste, excetuado o Estado do Espírito Santo, e de 12% (doze por cento), para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Com efeito, seguindo as determinações retrocitadas, consoante dispõe o Decreto, vem a Secretaria da Fazenda – SEFAZ - do Estado do Ceará exigindo referido diferencial de alíquota de ICMS na entrada de mercadorias ou de bens destinados a consumidores finais, não contribuintes, sob pena de não liberação de seu ingresso no Estado.

Ocorre que, a instituição de tal exigência fiscal acarreta uma extraordinária oneração sobre os produtos advindos de outros Estados, visto que, conforme situação exemplificativa a seguir elucidada, há uma majoração no preço final, que acaba por ser repassado ao consumidor pelo fornecedor, podendo, inclusive, resultar no pagamento espontâneo deste consumidor não contribuinte do ICMS ao fisco cearense, uma vez que, na ânsia de receber sua mercadoria, paga a parcela exigida diretamente ao fisco.

Dessa situação, o que se vislumbra claramente é a perda de competitividade por parte dos fornecedores de outros Estados, resultando na redução das vendas de seus produtos frente aos produtos do Estado destinatário, criando uma proteção artificial ao mercado interno.

A título exemplificativo, considere-se um produto no valor de R\$100,00, comprado de forma não presencial por um consumidor final, não contribuinte e residente neste Estado, cujo fornecedor esteja sediado no Estado de São Paulo, sendo cabível a aplicação de sua alíquota interna, cujo percentual é de 17%.

Sobre o valor da respectiva operação se deduzirá o valor de 7%, tendo em vista que a mercadoria advém de São Paulo, Estado situado na região Sudeste, que, segundo os termos preconizados pelo art. 1º, §2º, I, do Decreto Estadual nº 30.542, deverá ser exigido.

Portanto, o diferencial de alíquota a ser deprecado corresponde ao percentual de 10% (17% – 7%) sobre R\$100,00, o que resulta no montante de R\$10,00.

No caso exemplificado, o fornecedor será responsável pela arrecadação de R\$17,00 recolhido ao Estado de origem (São Paulo) e de mais R\$10,00 para o Estado do Ceará, o que totaliza o importe de R\$ 27,00, correspondendo à aplicação efetiva de uma alíquota de 27%.

Contudo, a situação poderá ser agravada se, no caso exemplificativo, o vendedor não tiver margem para a redução do lucro a ser auferido nesta operação, tendo que repassar o custo deste diferencial de alíquota exigida pelo Estado do Ceará ao consumidor final, onerando, demasiadamente o consumidor.

Neste caso, uma vez que a base de cálculo do ICMS é a importância constante na Nota Fiscal, e sendo o ICMS calculado “por dentro” desta, tem-se que, para obter o mesmo valor líquido de lucro, ou seja, R\$83,00, o vendedor precisará projetar uma alíquota “real” de ICMS de 27,00% sob o preço final, o que derivará, no hipotético caso em análise, no preço final de R\$113,70, gerando uma sobrecarga no custo final do produto.

Tendo estabelecidas as noções gerais acerca da cobrança do adicional de ICMS Carga Líquida por este Estado, cabe analisá-lo face aos princípios tributários constitucionais.

6 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE ICMS - CARGA LÍQUIDA EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Preliminarmente, antes de submergir no tema principal do presente trabalho, salutar elucidar que o art. 11 da Lei nº 14.237/2008 está sob análise constitucional do Pretório Excelso, em virtude do ajuizamento da ADI – Ação de Direta de Inconstitucionalidade - nº 4596⁵⁷, apresentada pela Confederação Federal da Ordem dos Advogados e autuada em 2011, a qual visa declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal em comento e dos demais artigos que o regulamentarem, suspendendo sua eficácia e exigência por parte do fisco cearense.

Assevera-se que o último movimento realizado no processo relativo à ADI nº 4596 fora em 04 nov. 2013, quando os autos quedaram-se conclusos ao relator Ministro Dias Tofoli, cabendo destacar que foram inclusos, na condição de *amicus curiae*, o Estado de São Paulo e a Câmara Brasileira de Diagnóstico Laboratorial – CBDL.

O que se afere com o ajuizamento da ADI é que o tema apresenta questões tormentosas, que devem ser dirimidas com o fim de preservar a segurança jurídica das relações tributário-comerciais entre empresas e consumidores.

Ademais, considerando a relevância do Protocolo ICMS 21, bem como a semelhança e o vínculo com a Lei e o Decretos Estaduais analisados no presente trabalho, usar-se-á como parâmetro a jurisprudência exarada nas ações que versam acerca do referido protocolo, quando encerrada a análise em face dos princípios constitucionais.

Ademais, não se pode olvidar que os princípios jurídicos da tributação decorrem da necessidade de proteger o cidadão contra abusos do poder estatal, sendo estes utilizados como instrumentos de limitação ao poder de tributar, uma vez que este poder não é absoluto, devendo ser restringido em face das regras estabelecidas nas normas constitucionais.

De tal modo, o que se afere do exposto é, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária o que temos denominado *o âmbito constitucional do tributo*, que é precisamente a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.⁵⁸

⁵⁷ É possível acessar o acompanhamento do processo eletrônico da ADI 4596 por meio do seguinte endereço eletrônico: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4073196>

⁵⁸ MACHADO. *Op. cit.* 277.

Desta feita, considerando o contexto tributário apresentado, passa-se à apreciação das (in)compatibilidades com a Carta Magna decorrentes da aplicação dos dispositivos legais estaduais retrocitados, partindo-se do preceito que o exercício da tributação deve observar os limites dispostos na Constituição Federal por meio dos princípios impostos, uma vez que a cominação tributária atinge diretamente direitos subjetivos dos cidadãos, tais como seu patrimônio.

6.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, disposto no art. 37, *caput*, CF/88, mais do que um preceito tributário, é um princípio geral do direito, preconizado pelo art. 5º, II, da Constituição Federal, o qual apresenta função basilar perante a manutenção do Estado Democrático de Direito, posto que visa cercear o poder concedido pelo povo ao Estado.

Referido princípio, no que tange ao direito tributário, tem como função mitigar o poder estatal de constranger o patrimônio privado, sendo prescrito pelo art.150, I, da CF/1988.

Como se afere da redação do preceito, tem-se que para unidade federada majorar ou instituir novo tributo deverá fazê-lo mediante a devida edição de ato normativo apto para tal, sendo este, segundo entende a doutrina majoritária, a lei em sentido formal, ou seja, em seu sentido mais estrito, cuja edição seguiu o devido procedimento legislativo prescrito na Constituição Federal.

Por conseguinte, no que tange ao Direito Tributário, o princípio por se revestir de maior complexidade, passa a ser denominado de Princípio da Legalidade Tributária, apresentando como pretensão fundamental a de garantir aos contribuintes verdadeira proteção, conferindo segurança jurídica às relações tributárias estabelecidas entre contribuintes ou entre estes e o fisco, sendo o referido princípio um dos principais instrumentos de limitação do poder estatal de tributar os cidadãos, resguardando e tutelando a confiança destes.

Explica a doutrina que decorre deste preceito o ditame da Tipicidade Tributária, a qual nada mais é do que uma “reserva absoluta”, referente ao aspecto material, devendo o tipo tributário (descrição material da exação), segundo Carraza, “ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”⁵⁹. Desta forma, depreende-se

⁵⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 249.

a exigência de gravame fiscal deverá está atrelada e respaldada a ditame legal, implicando na ilicitude dos atos que não estejam autorizados por lei.

Nesse sentido, restou consagrado o princípio no art. 97, do Código Tributário Nacional, o qual reserva à lei a conceituação de diversos termos jurídicos/tributários necessários para sua exigência e delimitação da sua incidência, corrobora com o exposto os escólio de Hugo de Brito Machado:

Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. **Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação.** Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei. (...) ⁶⁰ (Grifo nosso)

No que tange ao ICMS, a Constituição Federal, procurando fornecer maior segurança jurídica aos contribuintes, previu expressamente a criação de Lei Complementar, prescrito pelo art. 150, §2º, XII. Desta feita, os entes tributantes ao instituírem a cobrança do ICMS, além de guardarem pertinência com o texto constitucional, deverão, outrossim, observar o que dispõe a Lei Complementar Kandir.

Isto posto, ao apreciar o art. 11, da Lei Estadual nº 14.237, o que se observa é que fora estabelecida hipótese de incidência não respaldada pelo texto constitucional, senão, veja-se. A Carta Magna estabelece no art. 155, §2º, VII, “b”, que nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, a alíquota a ser adotada será a interna, cobrada pelo Estado Remetente.

Contudo, o que restou demonstrado na análise da referida legislação estadual, fora que, na entrada de mercadorias ou bens referentes às operações entre unidades federativas distintas e destinadas a consumidor final, não incluso no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, portanto, não contribuinte, é devida a exigência de um adicional de ICMS, denominado de carga líquida.

Desta forma, a norma estadual ofende ao Princípio da Legalidade Tributária ao dispor de forma contrária ao texto expresso constitucional, erigindo novo tributo, haja vista

⁶⁰ MACHADO. *Op. cit.* P.80.

que cria nova hipótese de incidência tributária, uma vez que para o Fisco cearense a tributação não se dá em face da circulação de mercadorias, mas de mera entrada destas em solo cearense.

Cumprido esclarecer, ainda, que, afrontando o Princípio da Estrita Legalidade, a alíquota a ser recolhida à título deste adicional fora disciplinada não por Lei, mas por mero Decreto Estadual.

Conforme assinalado, o Princípio da Tipicidade Tributária assevera que todos os requisitos para aferição da regra matriz de incidência tributária deverá estar preconizada na própria lei, impendendo à Lei Ordinária instituidora do tributo fixar todos os aspectos relevantes para sua subsunção ao caso concreto. É o que se afere das lições de Machado:

A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições das leis. Meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental. Todos os elementos essenciais na formação da relação jurídica tributária devem estar na lei. Nenhum pode ser posto, acrescentado ou modificado pelo regulamento.⁶¹

Uma vez verificadas tais contrariedades ao art. 150, I, da CF/1988, queda caracterizada a ofensa ao Princípio da Legalidade, uma vez que, além de erigir tributo sem fixação constitucional anterior, finda por delegar a competência para fixação da alíquota incidente a ato normativo do executivo estadual, restando configurada a ofensa à reserva absoluta da lei.

Em vista disso, não se pode admitir que um Decreto Estadual, que constitui um ato infralegal, funde a exigência de uma parcela do ICMS que não está prevista em lei complementar e tampouco na Constituição.

Com efeito, cumpre, novamente, citar o entendimento do tributarista cearense Hugo de Brito Machado, em artigo publicado na Coluna Opinião, do Jornal O Povo, acerca da cobrança do adicional de ICMS – Carga Líquida, onde expõe que a cobrança desta modalidade de ICMS é imérita, porque prevista em simples Decreto, quando tampouco a lei poderia prever norma em contradição a dispositivo expresso da Constituição, *in verbis*:

Tal exigência é flagrantemente indevida por diversas razões. Primeira porque apoiada em Decreto, pois a Constituição Federal veda a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça. Segunda porque a lei, ao definir o fato gerador da obrigação

⁶¹ MACHADO. *Op. cit.*, p. 86.

tributária, não pode transpor os limites fixados pela Constituição Federal quando atribui a competência às entidades federativas.⁶²

Desta feita, cumpre aduzir que o art. 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008 e o Decreto Estadual nº 30.542 destoam do texto constitucional, posto que invadem a aptidão constitucionalmente destinada ao Senado Federal, tendo em vista que, nos termos do art. 155, §2º, IV, CF/1988, a competência para determinar as alíquotas do ICMS relativas às operações interestaduais é reservada à resolução do Senado Federal.

Nessa senda, cumpre citar o entendimento sobre o princípio da legalidade do Superior Tribunal de Justiça, o qual já tornou pacífica sua jurisprudência acerca da matéria, conforme se afere abaixo:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PIS - DECRETO-LEI 2.052/83 - PORTARIA 238/84 - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - MODIFICAÇÃO INDEVIDA DE FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. PRECEDENTE.1. **Às portarias, regulamentos, decretos e instruções normativas não é dado inovar a ordem jurídica, mas apenas conferir executoriedade às leis, nos estritos limites estabelecidos por elas.**2. Sistemática da Portaria 238/83 do Ministério da Fazenda que extrapola os limites estabelecidos no art. 16 do Decreto-Lei 2.052/83. Ofensa ao princípio da legalidade.3. Modificação indevida do fato gerador, da base de cálculo e do sujeito passivo da obrigação tributária.4. Recurso especial não provido. (REsp 872.169/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009)⁶³ (Grifou-se)

Conclui-se do exposto que os referidos dispositivos legais analisados carecem de obediência ao Princípio da Legalidade, uma vez que seus assentamentos encontram-se destoantes dos preceitos preconizados na Constituição, não encontrando nesta respaldo para instituição e exigência do adicional de ICMS – Carga Líquida, destarte, por sua redação ser efetivamente contrária à prescrições constitucionais elucidadas, bem como por padecer de vícios formais, ao permitir a fixação de alíquota por Decreto Estadual.

6.2 Princípio do Pacto Federativo

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. ICMS Indevido. **O povo**, Ceará, 17 de fevereiro de 2010. Coluna Opinião. Disponível em: <http://www.materiasjuridicas.com.br/2010/02/icms-indevido-uma-excelente-oportunidade-para-os-tributaristas/> Acesso em: 03 nov. 2013.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 872.169/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon, DF, 23/04/2009. **DJE** publicado em: 13/05/2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4142187/recurso-especial-resp-872169-rs-2006-0168472-9/inteiro-teor-12212622>> Acesso em: 01 nov. 2013

Conforme já elucidado pelo presente trabalho, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e Distrito Federal constituindo-se em um Estado Democrático de Direito em que seus entes federativos cedem sua soberania, enquanto preservam certa autonomia política limitada pela própria Constituição Federal.

Desta forma, esta federação é resultado da associação de entidades para formação de um Estado e, segundo preleciona Alexandre de Moraes:

O mínimo necessário para a caracterização da organização constitucional federalista exige, inicialmente, a decisão do legislador constituinte, por meio da edição de uma constituição, em criar o Estado Federal e suas partes indissociáveis, a Federação ou a União, e os Estados-membros, pois a criação de um governo geral supõe a renúncia e o abandono de certas porções de competências administrativas, legislativas e tributárias por parte dos governos locais.⁶⁴

Nessa senda, o que se pode inferir do exposto é que “federação” significa, em síntese didática, “autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição”⁶⁵, caracterizados como entes autônomos e distintos, cujas atribuições, prerrogativas e limitações encontram-se prescritas na Lei Maior, não havendo superioridade de um ente sobre o outro, mas uma convivência harmoniosa, desfrutando cada unidade federada de suas autonomias legislativas, administrativas e judiciária.

Desta feita, o constituinte atribuiu aos entes federados a competência tributária, explicitando expressa e harmonicamente a competência de cada ente, “conferindo a cada um o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que o atenderão”⁶⁶.

Assim, tem-se o pacto federativo como um princípio geral do ordenamento jurídico brasileiro, que deve nortear as relações entre os entes federativos, impondo a autonomia e independência de cada ente, dentro dos limites de competência destinados a cada um, como forma de manter a harmonia nacional.

Ocorre que, o art. 11 da Lei Estadual nº 14.237 e o Decreto Estadual nº 30.542 desrespeitam o referido preceito, na medida em que, ao estabelecer a cobrança de adicional de ICMS sobre operações oriundas de outras unidades federadas, cujas mercadorias estejam destinadas a consumidores finais não contribuintes, exorbitou sua competência tributária, criando um tributo não outorgado na Constituição Federal.

⁶⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed., São Paulo: Atlas, 2009. P. 272.

⁶⁵ DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Apud* CARVALHO. *Op. cit.*, p. 31.

⁶⁶ CARRAZZA. *Op. cit.* p. 157.

Em verdade, visualiza-se caso de usurpação de competência do Estado do Ceará em face aos demais, tendo em vista que pessoas físicas e jurídicas advindas de outros Estados são tributadas, exigindo-se destas o pagamento de adicional de ICMS com base em Lei deste Estado.

Em análise ao Decreto Estadual nº 30.542, o desrespeito ao Pacto Federativo torna-se clarividente quando estende a sua aplicação às operações procedentes de unidades da Federação não signatárias do referido protocolo, invadindo o âmbito tributário de outros Estados que expressamente optaram pela não adesão do Protocolo.

6.3 Princípio da Uniformidade ou da Não Discriminação

O postulado do art. 152 da CF veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, visando com esta limitação prevenir uma guerra tributária e preservar o Princípio Federativo.

Com efeito, os Estados não poderão implementar medidas legais que estabeleçam distinções quanto a alíquotas ou a base de cálculo aplicadas, não podendo, por exemplo, adotar pautas fiscais que não reconheçam o crédito de operações anteriores, em razão do Estado remetente, segundo explanado por Kiyoshi Harada.

Segundo Sabbag, cuida o princípio em comento de coibir o estabelecimento de barreiras fiscais entre as unidades federadas, considerando que as barreiras impostas entre estas são apenas político-territoriais, lecionando que “não se pode admitir a existência de políticas fiscais vocacionadas a ofender espírito federativo quando assentadas em discriminações quanto á origem ou ao destino de serviços e mercadorias”.⁶⁷

Segue o autor explicitando que este princípio possui *dupla função*, uma vez que além de coibir a discriminação por partes dos entes federativos, igualmente priva estes mesmos entes de realizarem os conhecidos *leilões fiscais*, os quais ocorrem quando os Estados ofertam benefícios fiscais para mercadorias ou serviços de procedência que julguem pertinentes para a política governamental praticada.

Assenta a jurisprudência do STF, corroborando com o exposto, que a instituição de medidas discriminativas, em função de procedência ou de destino das mercadorias, é inadmissível:

⁶⁷ SABBAG. *Op. cit.*, p. 281-282

Tributário. ICMS. Benefício fiscal. Redução da carga tributária condicionada à origem da industrialização da mercadoria. Saídas internas com café torrado ou moído. Decreto 35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro. Violação do art. 152 da Constituição. O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição.(ADI 3.389 e ADI 3.673, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-9- 2007, Plenário, DJ de 1º-2-2008.) No mesmo sentido: ADI 2.377-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 222-2001, Plenário, DJ de 7-11-2003.

Desta feita, também no art. 11 da Lei Estadual nº 14.237 e no Decreto Estadual nº 30. 542 há evidente violação a princípio constitucional tributário, posto que ambos os atos normativos legitimam a constituição de distinção tributária de bens e de mercadorias, em razão da sua procedência.

Nos casos de operações interestaduais cujos produtos sejam destinados a consumidor final não contribuinte, a Constituição Federal adota, explicitamente, o regime exclusivo da origem (tributação integral ao Estado de origem), enquanto os dispositivos em análise preveem a arrecadação do ICMS no Estado de destino, implicando no estabelecimento de uma diferença tributária nas operações interestaduais, uma vez que expressamente determinam que o ingresso de mercadorias advindas de outras unidades federadas seja tributado pelo diferencial de alíquota preconizado pelo Decreto, restando-se evidente a discriminação implementada em face da procedência das mercadorias, sendo que esta consignação de discriminação com base na **origem** ou no destino das mercadorias é, como visto, expressamente proibido pela Carta Magna.

Nesse sentido, afere-se que os dispositivos legais em apreciação violam a uniformidade tributária, em que deve estar pautada a cobrança do ICMS no território nacional, uma vez que assim não o faça, incorrerá o Ente Federativo em prática ensejadora da instauração de guerra fiscal.

6.4 Princípio da Liberdade de Tráfego de Bens e de Pessoas

O art. 150, V, CF, dispõe acerca da vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvando a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Ou seja, os entes federativos não poderão exigir tributos interestaduais ou intermunicipais que inibam a liberdade de ir e vir de pessoas ou de mercadorias.

Entretanto, segundo Barreirinhas, não se visualiza em nosso ordenamento jurídico tributário tributo interestadual ou intermunicipal que possa ensejar algum embaraço ao livre trânsito de pessoas ou de bens pelo território brasileiro, o que o leva a concluir que a verdadeira função do princípio é coibir tributação estadual que embarace o ingresso de mercadorias ou de pessoas em determinado Estado por conta de uma tributação mais densa de produtos ou de pessoas oriundas de outras unidades federadas.

Corroborando com este entendimento Sabbag, o qual afirma que o legislador ordinário, na edição de lei instituidora de tributo, quando na delimitação de seus aspectos essenciais, deverá guardar a devida observância, não estabelecendo como fato gerador do tributo “a transposição e limites entre municípios ou a transposição de divisas entre Estados-membros”⁶⁸.

Aduz, desse modo, o doutrinador, nas palavras de Luciano Amaro:

[...] o que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego interestadual u intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou de bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá vire: ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo.”⁶⁹

Neste ponto, afere-se que há uma confluência entre o princípio em análise e o Princípio da Não Discriminação Tributária em razão de destino ou de origem dos bens, estudada acima. Desta forma, outrossim, coaduna com a preservação do Princípio Federativo, enquanto busca garantir o direito de trânsito de pessoas e de mercadorias.

Desta forma, conclui Sabbag que o ensejo do presente princípio, em verdade, é “abster os Estados e os Municípios de instituírem impostos que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante na transposição de fronteiras interestaduais ou intermunicipal”⁷⁰.

Pode-se aferir assim que o intuito do constituinte foi o de assegurar o direito à liberdade pessoal e patrimonial dos cidadãos, estipulando postulado constitucional que a garantisse, corroborando com o direito fundamental à liberdade de locomoção, previsto no artigo 5º, LXVIII da Carta Magna.

⁶⁸ SABBAG. *Op. cit.*, p. 257 - 271

⁶⁹ AMARO, Luciano *Apud* SABBAG, *Op. cit.*, p. 258.

⁷⁰ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 258

A doutrina destaca, no entanto, duas conjecturas em que incidência deste princípio é abrandada, configurando-se uma hipótese constitucional, enquanto a outra é fruto de construção doutrinária.

A primeira relaciona-se com a previsão constitucional expressamente ressalvada pela Carta Magna, sendo esta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público (e não pela mera travessia de limites municipais ou estaduais).

A segunda situação em que o princípio é mitigado, guarda relação intrínseca com o presente estudo, uma vez que trata da exigência do ICMS pelas autoridades fiscais nos postos das divisas dos Estados e Municípios, a fim de averiguar o efetivo recolhimento do ICMS pelo sujeito passivo, recolhimento este devido em decorrência da prática do fato gerador do imposto pelo sujeito passivo; e não por mera transposição territorial.

Não obstante haja a vedação a limitação a tráfego de pessoas e bens conforme demonstrado acima, a Lei Estadual Cearense nº 14.237/2008, ajusta em seu art. 11 que “**Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação** destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento), aplicada sobre o valor da operação”.

Tal dispositivo, porém, demonstra o ensejo da unidade federada de, em verdade, impedir ou embarçar o ingresso, no Estado do Ceará, de mercadorias e bens provenientes de outros Estados da Federação, encerrando, novamente, flagrante inconstitucionalidade, haja vista que preconiza como hipótese de incidência para subsunção do caso *in concreto* a simples entrada de mercadorias em território cearense.

Ademais, agravando a ofensa constitucional acima exposta, na prática, o que se observa é a violação ao entendimento consolidado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, já materializado pela Súmula 323, do STF, a qual prevê ser “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Nesse sentido, constata-se outra faceta da violação ao Princípio da Liberdade de Tráfego de Bens, uma vez que o fisco cearense, na prática, mantém a mercadoria apreendida enquanto não ocorre o recolhimento do adicional de ICMS que acredita ser devido, em virtude da legislação, ora analisada, consistindo esta apreensão em uma sanção, isto é, medida coercitiva utilizada pelo ente federado para pressionar o consumidor a pagar o adicional tributário exigido com o fito de, enfim, receber sua mercadoria.

6.5 Princípio da Vedação a Bitributação

Como visto, após constatando o crescimento do comércio eletrônico e o aumento das operações interestaduais destinadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual, a redação do art. 11 da Lei Estadual nº 14.237 fora implementada com o intuito de tributar tais transações, tornando possível a arrecadação de parcela do ICMS pelo Estado do Ceará.

Ocorre que não há previsão constitucional prescrevendo tal incidência, pelo contrário, a disposição constitucional prescrita no art. 155, §2º, VII, “b”, determina que nas operações interestaduais cujas mercadorias sejam destinadas a consumidores finais não contribuintes, o ICMS deverá ser arrecadado unicamente pelo Estado de origem, incidindo, neste caso, a alíquota interna.

Contudo, prevê a supramencionada Legislação Estadual cearense (art. 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008 e Decreto Estadual nº 30.542/2011), que nessas operações serão exigidas, no momento de ingresso da mercadoria no Estado, adicional de ICMS em favor do Estado do Ceará, deduzindo-se da alíquota interna aplicável ao produto o valor no percentual de 7% ou 12%, de acordo com a origem do produto, aplicado sobre a base de cálculo.

Em verdade, visualiza-se que o Estado do Ceará ao instituir tal exigência, perpetrou a incidência em duplicidade nas operações interestaduais em comento, legitimando a exigência pelo Estado de destino, por força das normas estaduais cearenses aduzidas, de forma cumulativa com a alíquota interna exigida pelo Estado de Origem, com base no preceito constitucional determinado pelo art. 155, VII, “b”:

Art. 155, §2º, VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) **a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;**

Deste modo, a legislação estadual, ignorando o regramento constitucional que exige resolução do Senado Federal para fixação de alíquotas interestaduais (art. 155, §2º, IV) visa à sujeição ao pagamento da alíquota imposta nas operações destinadas a todos os consumidores finais, sejam estes contribuintes ou não, em contrariedade à norma constitucional, em que resta determinada somente a adoção de alíquota interna, nos casos em que o destinatário não for contribuinte do imposto, *ipsis litteris*:

Art. 155, § 2º, IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Ante o exposto, cumpre esclarecer acerca da bitributação, sendo este fenômeno considerado comum numa Federação como a brasileira, tendo em vista a vasta diversidade de tributos de competência privativa dos entes federativos, tornando comum situação em que entes políticos diversos visualizam ocasião idêntica como fato gerador de tributo, dando ensejo à ocorrência de conflitos de competência entre as unidades federadas, conforme preleciona Robinson Sakiyama Barreirinhas⁷¹.

Desta feita, segue o doutrinador definindo bitributação como fenômeno “no qual uma mesma situação é tributada por dois entes federados distintos, cabendo diferenciá-lo do bis in idem, dado que este ocorre quando a mesma pessoa política pretende tributar mais de uma vez a mesma situação”⁷².

A doutrina predominante adota o entendimento que ambos os fenômenos conceituados acima são vedados pela Constituição Federal, pautando tal juízo nas determinações em que a Carta Magna prevê expressamente sua ocorrência, exemplificando-a, principalmente, no caso de importação de mercadorias, evento em que é constitucionalmente regulamentada a incidência do Imposto federal sobre Importações (art. 153, I, da CF), ao mesmo tempo em que assume a posição de fato gerador da cobrança de ICMS pelos Estados e o Distrito Federal (art. 155, §2º, IX, “a”).

Barreirinhas, ao apresentar o caso exemplificado, corrobora com o entendimento acima explicitado, afirmando que “a bitributação é vedada pelo sistema tributário brasileiro, com as exceções expressamente previstas pela Constituição Federal”⁷³.

Na hipótese sob análise, a bitributação é auferida na medida em que o Estado do Ceará invade a competência de outrem, *in casu*, competência esta própria dos Estados de origem da mercadoria, a quem constitucionalmente fora conferido o direito de exigir o ICMS quando da venda de bens ao consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da federação, assim sendo, instituindo a cobrança de parcela relativa a este tributo, sem que haja prescrição constitucional que o defira a fazê-lo.

⁷¹ BARREIRINHAS, Robson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 104 -106.

⁷² CARRAZZA, 2002 *Apud* BARREIRINHAS, *Op. cit.*, p. 105.

⁷³ *Idem, ibidem, loc. cit.*

Além disso, cabe destacar que, no caso em que a mercadoria é destinada a consumidor final não contribuinte, não resta aferido o intuito comercial, uma vez que este destinatário não detém qualquer escopo mercantil, não pretendendo revender o produto, mas, meramente, consumi-lo, o que, por si só, deveria descaracterizar a incidência do tributo, tendo em vista que, como já elucidado pelo Capítulo 1 do presente trabalho, o fato gerador constitucional do ICMS demanda acontecimento em que reste caracterizada a operação de circulação jurídica de mercadorias (ou serviços) para que haja a subsunção da hipótese de incidência prevista, destarte, o tributo não deveria ser exigido sobre operações que demonstrem apenas a circulação de bens, nas quais não fique caracterizada atividade comercial.

Por conseguinte, o que se constata por todo o exposto, é que a exigência do adicional de ICMS delimitado pela legislação estudada não coaduna com as diretrizes constitucionais, padecendo flagrante inconstitucionalidade, uma vez que o Texto Superior é cristalino ao determinar a adoção da alíquota interna, recolhido somente pelo Estado de origem.

6.6 Princípio da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva

Antes de adentrar na exposição acerca do Princípio da Vedação ao Confisco, deve-se apreender a definição de Capacidade Contributiva, uma vez que tais princípios estão intrinsecamente vinculados.

Referido princípio está prescrito na Carta Magna, em seu art. 145, §1º, que estabelece:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Afere-se do dispositivo supramencionado que o Princípio da Capacidade Contributiva é princípio jurídico tributário que orienta o legislador ordinário, cabendo a este, quando na instituição dos tributos, observar a capacidade econômica do contribuinte.

Desta feita, como decorrência deste princípio, fora previsto no art. 150, IV da CF, o Princípio da Vedação ao Confisco, por qual se vedou a utilização do tributo com efeito confiscatório pelos entes federativos.

A doutrina relaciona tais princípios, considerando suas implicações em comum, sendo permitido afirmar que quando o legislador não observa a Capacidade Contributiva do contribuinte, queda configurada grave lesão ao Princípio da Vedação ao Confisco, podendo-se assegurar que ambos visam resguardar o Direito de Propriedade dos indivíduos.

Contudo, tais princípios não devem ser observados apenas quando na edição das leis, mas, outrossim, quando na interpretação e na aplicação dos dispositivos legais que regem o sistema tributário nacional, cabendo ser suavizada a carga tributária que for considerada excessiva, de forma a não onerar demasiadamente os contribuintes, não devendo o tributo, segundo instrui Hugo de Brito Machado, “ser utilizado de forma a exaurir a fonte desses recursos, [...] inviabilizando o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza”⁷⁴.

Em razão do exposto, o mesmo autor define tributo com efeito de confisco como aquele que “por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”⁷⁵, segue ainda, destacando que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”⁷⁶.

A despeito do referido princípio, Carrazza assegura que o ICMS a este não atende em razão da incidência do *Princípio da Essencialidade*, não coadunando a vedação estudada com a natureza do imposto, com o escopo de ratificar tal assertiva, prossegue *ipsis litteris*:

[...] De fato, a carga econômica deste imposto (ICMS) é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada, no preço, a carga econômica do ICMS, Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. [...] Vemos, portanto, que não é índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes [...] São tributos que, por injunção constitucional, devem ter seu encargo financeiro repassado a terceiros (em geral, o consumidor final).⁷⁷

Contudo, cumpre ressaltar, conforme faz Sabbag, que não se pode olvidar de que os princípios devem ser aplicados na medida do possível, não devendo os Estados

⁷⁴ MACHADO. *Op. cit.*, p. 283- 284.

⁷⁵ *Idem, ibidem, loc. cit.*

⁷⁶ MACHADO. *Op. cit.*, p. 41.

⁷⁷ *Idem, ibidem*, p. 102.

ultrapassarem “a fronteira que separa os sublimes interesses extrafiscais da volúpia arrecadatória do Estado”⁷⁸, alertando, nas palavras de Ricardo Lobo que “não se pode admitir que ‘a extrafiscalidade venha a pretender justificar o tributo confiscatório’”⁷⁹.

Conforme já examinado, há duplicidade de cobrança autorizada pela legislação estadual ora sob análise, implicando no acréscimo da carga tributária exigida, de maneira que pode levá-lo a se tornar intolerável aos pequenos e médios comerciantes/produtores, sendo estes, segundo já elucidado no trabalho, forçados a repassar o valor resultante da bitributação aos consumidores de seus bens, depreciando a clientela, ou ainda, absorvendo a parcela, o que redundará em redução da sua margem de lucro, em decorrência da bitributação, sendo ambas opções danosas, tendo em vista que podem acarretar a falência destes empresários.

Desta feita, conclui-se que, *in casu*, o que se visualiza é uma cobrança indevida de modalidade tributária não prevista pela nossa Constituição Federal, o que caracteriza uma exorbitação do poder tributante empregado pelo Estado do Ceará, incidindo, assim, em ofensa ao Princípio da Vedação ao Confisco, uma vez que a exigência do gravame em comento poderá resultar em prejuízo extremo aos pequenos e médios empresários, conforme explicitado.

6.7 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21

A celebração do Protocolo ICMS 21 relaciona-se intrinsecamente à legislação estadual tributária, ora em análise, uma vez que a cobrança do adicional de ICMS – Carga Líquida, prevista no art. 11 da Lei Estadual nº 14.237, adquiriu nova roupagem quando da celebração e da ratificação do referido Protocolo pelo Estado do Ceará em 2011, tendo tal fato resultado na revogação dos artigos 6-A, 6-B e 6-C do Decreto Estadual nº 29.560, advindo, assim, o Decreto Estadual nº 30.542, atualmente, encarregado por regulamentar a cobrança do referido adicional.

Com efeito, é possível visualizar diversas semelhanças entre os atos normativos cearenses e o Protocolo ICMS 21, constatadas pela simples leitura do Protocolo ICMS 21 em comparação à redação do Decreto Estadual nº 30.542.

Verifica-se, outrossim, similitudes nas considerações preliminares apresentadas pelos Estados signatários, bem como pelo Estado do Ceará quando na edição dos atos em

⁷⁸ SABBAG. *Op. cit.*, p. 246.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo, 2005 *Apud* SABBAG. *Op. cit.*, p. 246.

análise, haja vista que ambos destacam que o critério de origem, adotado pela Carta Magna, quando nas operações interestaduais cujas mercadorias sejam destinadas a consumidores finais não contribuintes, privilegia apenas os Estados produtores, em detrimento da captação do ICMS pelos entes, predominantemente, consumidores, o que faz crescer o abismo arrecadatário entre esses Estados.

Ademais, ambos os dispositivos normativos combatem o notável desequilíbrio fiscal que se evidenciou com a popularização do *e-commerce*, uma vez que, quando da promulgação da Constituição de 1988, a modalidade de comércio virtual não era praticada no País, não tendo a mesma sido prevista ou regulamentada por esta.

Desta forma, acreditando-se na inconstitucionalidade do Protocolo, foram ajuizadas inúmeras Ações de Declaração de Inconstitucionalidade, sendo a seguinte ementa a primeira manifestação acerca da inconstitucionalidade do Pretório Excelso, que se pronunciou acerca da ADI 4.565, ajuizada em face de Lei Estadual do Piauí regulamentadora do referido Protocolo, restando deferida a liminar que suspendeu a aplicação da lei piauiense, conforme se afere abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. **Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto bens, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.(STF - ADI: 4565 PI, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 07/04/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-121 DIVULG 24-06-2011 PUBLIC 27-06-2011)⁸⁰**

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4565. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, DF, 07/04/2011. **DJE** nº 121 publicado em: 27/06/2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4073196> > Acesso em: 01 nov. 2013

Desta feita, utilizando os argumentos explicitados pela ementa supramencionada, foram prolatados inúmeros acórdãos pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais de Justiça dos Estados que demonstravam a inconstitucionalidade do Protocolo 21, uma vez que este ofende ao Princípio da Legalidade quando institui nova modalidade de ICMS, não prevista pela Carta Magna, padecendo, por conseguinte, de vício formal.

Em verdade, os acórdãos se manifestam preconizando acerca da contrariedade do Protocolo em análise em face do texto expresso na Constituição, já que o art. 155, § 2º, VII, “b”, da CF, que determina, expressamente, a incidência da alíquota interna do ICMS nas operações interestaduais de venda de mercadoria a consumidor final não contribuinte do imposto.

Desta forma, é oportuno registrar que a constitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, do CONFAZ, está sendo aventada em ADI própria, a ADI n.º 4.628, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens e Serviços e Turismo - CNC, e cujo relator é o Ministro Luiz Fux, a qual encontra-se atualmente pendente de julgamento, tendo sua última movimentação ocorrido em dezembro de 2012.

Neste mesmo período, o Ministro Luiz Fux, em sede de julgamento do RE n.º 680089, reconheceu a repercussão geral do tema, considerando que este Protocolo versa acerca de questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, extrapolando, portanto, os interesses subjetivos da causa, uma vez que as vendas realizadas por meio do comércio eletrônico repercutem na economia pelo volume de operações, impactando financeiramente o orçamento dos entes federados. É o que se afere da ementa do julgamento do supramencionado RE:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. VENDA REALIZADA DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO ICMS EM FAVOR DO ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, § 2º, VII, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. (Grifou-se)⁸¹

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 680.089. Relator: Ministro Luiz Fux. Entrada no STF em: 25-04-2013. DJE n.º 241, divulgado em 07/12/2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4223697> > Acesso em: 01 nov. 2013.

Em consonância com o entendimento jurisprudencial retrocitado, a Advocacia Geral da União, no corrente ano, apresentou sua posição em consulta nos autos da ADI nº 4713⁸², proposta pela Confederação Nacional da Indústria perante o Pretório Excelso, manifestando-se pela procedência do pleito formulado pela requerente, asseverando que o Protocolo ICMS nº 21/2011 viola os princípios constitucionais da não diferenciação tributária e da liberdade de tráfego; da autonomia dos entes federados; bem como o disposto no artigo 155, § 2º, incisos IV e VII, alínea "b", da Carta da República, pois agrava a carga tributária relativa ao ICMS.

Ademais, a AGU afirmou que o protocolo desrespeita o próprio modelo constitucional de alíquotas ICMS, além de contrariar a autonomia dos entes federados não signatários (artigo 25, *caput*, da Carta Política), concluindo, por fim, pela inconstitucionalidade do ato normativo impugnado.

Por fim, o que se conclui do exposto é que a consolidação da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 pela jurisprudência, implica, enfim, em igual inconstitucionalidade dos dispositivos legais cearenses, ora apreciados, tendo em vista que ambos incorrem em violação aos preceitos constitucionais, conforme depreende-se ao logo do presente capítulo.

⁸² Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4191358> Acesso em: 01 nov. 2013.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988 determina que o ICMS, nas operações interestaduais, que destinam mercadoria a consumidor final não contribuinte, seja inteiramente arrecadado pelo Estado de origem do bem, restando constatado certo favorecimento aos entes federados mais desenvolvidos, isto é, os Estados de origem ou Estados produtores, usualmente aqueles pertencentes às regiões Sul e Sudeste do País, ocasionando a abstenção na arrecadação de vultosas quantias de ICMS por partes dos Estados, predominantemente, consumidores, o que acarreta um intenso descontentamento destes com a metódica empregada.

Esta insatisfação deve ser vista no contexto da “Guerra Fiscal”, a qual, inicialmente, era caracterizada pela concessão de benefícios fiscais sem a prévia e devida edição de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, portanto, conferidos por atos unilaterais dos Estados. Contudo, a referida “Guerra Fiscal” assume, deve assumir, atualmente, conceito mais abrangente, posto que há utilização de novos instrumentos normativos pelos entes federados com o escopo único e comum de majorar o produto de suas arrecadações tributárias.

O debate aludido relativo à não repartição do ICMS nas operações interestaduais cujas mercadorias sejam destinadas a consumidores finais não contribuintes, associa-se à Guerra Fiscal, instaurando um ambiente competitivo entre os Estados produtores e os Estados consumidores.

Nesse contexto, o Estado do Ceará, identificando-se como um Estado predominantemente consumidor e visando à minimização do desequilíbrio fiscal nestas operações, legifera o adicional de ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, conforme determina a redação do art. 11, da Lei Estadual nº 14.237/2008. Ademais, em 2011, fora firmado entre diversos Estados federados o Protocolo ICMS 21, tendo este o desígnio específico de tributar as operações comerciais realizadas de forma não presencial.

Desta feita, percebe-se o escopo comum do adicional de ICMS instituído pelo Estado do Ceará e o Protocolo ICMS 21, resultando na edição do Decreto Estadual cearense nº 30.542/2011, que, revogando os dispositivos legais que regulamentavam a cobrança do adicional de ICMS cearense, disciplinou a aplicação do referido Protocolo, ao mesmo tempo em que assumiu a função de regulamentador da exigência do adicional de ICMS - Carga Líquida por este Estado.

Ocorre que o intuito do Estado do Ceará em permanecer exigindo o referido adicional é, além do aumento do produto da receita tributária, proteger o mercado interno, resguardando-o para os produtos fabricados *in loco*. Contudo, tal medida se demonstra artificial e gera situação desfavorável ao consumidor, que termina por ter reduzidas suas opções de compra, ou, ainda, por suportar o pagamento do adicional em comento, uma vez que o fornecedor poderá repassar sua incidência ao preço final da mercadoria.

Considerando os efeitos negativos ao consumidor, o que se verifica com a exigência deste diferencial de alíquota pelo Estado do Ceará é a implantação de um cenário desfavorável ao consumo, e, por conseguinte, à arrecadação do ICMS.

Além da exigência do adicional não ser economicamente coerente, outrossim, é contrária aos preceitos tributários preconizados por nossa Constituição Federal, tendo em vista que sua instituição é diretamente adversa à regra constitucional expressa, configurando-se a ocorrência de bitributação, caracterizada ocorrência de tributação relativa ao ICMS tanto na origem, como no destino, o que, na prática, enseja ônus tributário abusivo, prejudicial tanto ao contribuinte, como ao consumidor final.

Nessa senda, ainda, constatou-se a violação ao princípio da vedação do confisco, na medida em que a duplicidade de cobrança autorizada pelo Estado do Ceará enseja a majoração da carga tributária de uma forma que pode vir se tornar intolerável aos contribuintes, a inobservância ao princípio da liberdade de tráfego, vez que um ente federado não pode exigir tributo interestadual pautado no mero ingresso da mercadoria no Estado, sendo justamente o que se verifica na redação do Decreto Estadual nº 30.542/2012.

Corroborando com a comprovação da inconstitucionalidade supramencionada, tem-se o entendimento jurisprudencial consolidado acerca do Protocolo ICMS 21, no sentido de que este, igualmente, contradiz os ditames constitucionais informadores do Sistema Tributário Nacional, sendo tal juízo reiterado pelo reconhecimento da repercussão geral do tema.

Desta feita, queda-se clarividente a inconstitucionalidade de norma estadual, designada unilateralmente pelo Estado do Ceará, que institui tributação distinta de bens provenientes de outros Estados da Federação, pois, como visto, a Constituição adotou o critério de origem quanto à partilha da alçada tributária referente a estas operações, de forma que a cobrança do adicional de ICMS pelo Ceará implica no deslocamento da sujeição ativa para o Estado de destino.

Ante o exposto, diante do descontentamento dos entes federativos face aos critérios de repartição do ICMS prescritos pela Constituição, constata-se a necessidade de adoção de novo regime tributário de arrecadação de ICMS, em que reste seu produto distribuído de forma justa entre os Estados, corroborando com a redução das desigualdades regionais do País.

Todavia, a instituição da cobrança de adicional de ICMS pelo Estado do Ceará não é meio apto juridicamente para reduzir tal desigualdade, vez que, para dirimir os conflitos abordados por este trabalho, seria forçosa a consumação de uma Reforma Tributária, o que implica na alteração do próprio texto constitucional por meio de Emenda, sendo esta a única escolha legítima capaz de estabelecer a repartição equânime do ICMS nas operações interestaduais cujo destinatário seja consumidor final não contribuinte do tributo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3. ed. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2009.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18734>>. Acesso em: 01 nov. 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRATO, Gevalda; MACEDO, Mariano de Matos. Regime Tributário do ICMS nas Transações Interestaduais - Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual? In: **Revista Paranaense de Desenvolvimento**. Curitiba, n.113, p.9-30, jul./dez. 2007.

BARREIRINHAS, Robson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Método, 2006.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil, Caderno de Finanças Públicas, nº 7**, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/grupo-de-pesquisa/publicacoes/caderno-de-financas-publicas-no7-dezembro-2006. Acesso em: 21 jul. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

_____. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**. III Congresso do IBET. 2006. P. 18. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/guerra-fiscal-e-o-principio-da-nao-cumulatividade-no-icms-por-paulo-de-barros-carvalho>> Com acesso em: 25 out. 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1996, 6ª ed.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. **ICMS e Guerra Fiscal**. Confederação Nacional de Municípios – Brasília: CNM, 2012.

GUARDIA, Eduardo Refinetti; MARTINS, Ives Gandra da Silva; TORRES, Ricardo Lobo. Reforma Constitucional Tributária: ICMS – Origem e Destino. In **Revista Internacional de Direito Tributário V. 2**. Associação Brasileira de Direito Tributário, Editora Del Rey, 2004.

GUERRA, Marcelo Lima. A proporcionalidade em sentido estrito e a “fórmula do peso” de Robert Alexy: significância e algumas implicações. **REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO**, p. 25-41, 2006.

HARADA, Hiroshi. **Direito Financeiro e tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KELSEN, HANS. **Teoria Pura do Direito**. 8ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2009

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível no endereço eletrônico: <www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 30 set. 2013.

Pequenas Empresas Grandes Negócios. **Comércio eletrônico fatura R\$ 10,2 bilhões no primeiro semestre**. 22 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/Revista/Common/0,,EMI316866-17180,00-COMERCIO+ELETRONICO+FATURA+R+BILHOES+NO+PRIMEIRO+SEMESTRE.html>>. Acesso em: 01 nov. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS Indevido. **O povo**, Ceará, 17 de fevereiro de 2010. Coluna *Opinião*. Disponível em: <http://www.materiasjuridicas.com.br/2010/02/icms-indevido-uma-excelente-oportunidade-para-os-tributaristas/> Acesso em: 03 nov. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade - o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados - separata**, v. 163, mar./abr. 1998. p. 119-132. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00868>>. Com acesso em: 25 out. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12ª Edição. São Paulo: Dialética, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREIRA, Francisco José de Andrade. **Pacto Federativo e Guerra Fiscal entre os estados**. 1ª Edição. Salto – SP: Editora Schoba, 2010.

RIBEIRO NETO, José. **Legislação tributária do estado do Ceará comentada: ICMS, IPVA, ITCD e processo administrativo tributário**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2013.

SILVA, Juliana Sales da. **ICMS – carga líquida e a mudança no comportamento do consumidor final**. 2011. 52 páginas. Mestrado Profissional em Economia. Curso de pós-graduação em economia – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza – Ce, 2011. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6232/1/2011_dissert_jssilva.pdf Com acesso em: 02 nov. 2013.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir**. Breve Histórico. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Brasília: 2007, p. 4. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handler/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=r Com acesso em: 30 set. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

TAX CONTABILIDADE. **Diferencial de Alíquota** (Area: Guia do ICMS - São Paulo). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=183> >. Com acesso em: 01 nov. 2013.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p. 6 Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129> > Com acesso em: 30 out. 2013.