



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**HELTON ALEXANDRE PEREIRA ALENCAR**

**CLIQUE AQUI PARA TER QUE PAGAR ICMS:**  
**UMA ANÁLISE DOS REFLEXOS PARA CONSUMIDORES FINAIS**  
**EM COMPRAS REALIZADAS PELA INTERNET DURANTE**  
**A VIGÊNCIA DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011**

**FORTALEZA**  
**2014**

**HELTON ALEXANDRE PEREIRA ALENCAR**

**CLIQUE AQUI PARA TER QUE PAGAR ICMS:  
UMA ANÁLISE DOS REFLEXOS PARA CONSUMIDORES FINAIS  
EM COMPRAS REALIZADAS PELA INTERNET DURANTE  
A VIGÊNCIA DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011**

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Denise Lucena Cavalcante.

**FORTALEZA**

**2014**

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

- 
- A368c Alencar, Helton Alexandre Pereira.  
Clique aqui para ter que pagar ICMS: uma análise dos reflexos para consumidores finais em compras realizadas pela internet durante a vigência do protocolo ICMS nº 21/2011 / Helton Alexandre Pereira Alencar. – 2014.  
55 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.  
Área de Concentração: Direito Tributário.  
Orientação: Profa.Dra. Denise Lucena Cavalcante.
1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - Brasil. 2. Comércio eletrônico - Brasil. 3. Legalidade (Direito) . 4. Tributos. I.Cavalcante, Denise Lucena (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

**HELTON ALEXANDRE PEREIRA ALENCAR**

**CLIQUE AQUI PARA TER QUE PAGAR ICMS:  
UMA ANÁLISE DOS REFLEXOS PARA CONSUMIDORES FINAIS  
EM COMPRAS REALIZADAS PELA INTERNET DURANTE  
A VIGÊNCIA DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011**

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 10 de novembro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

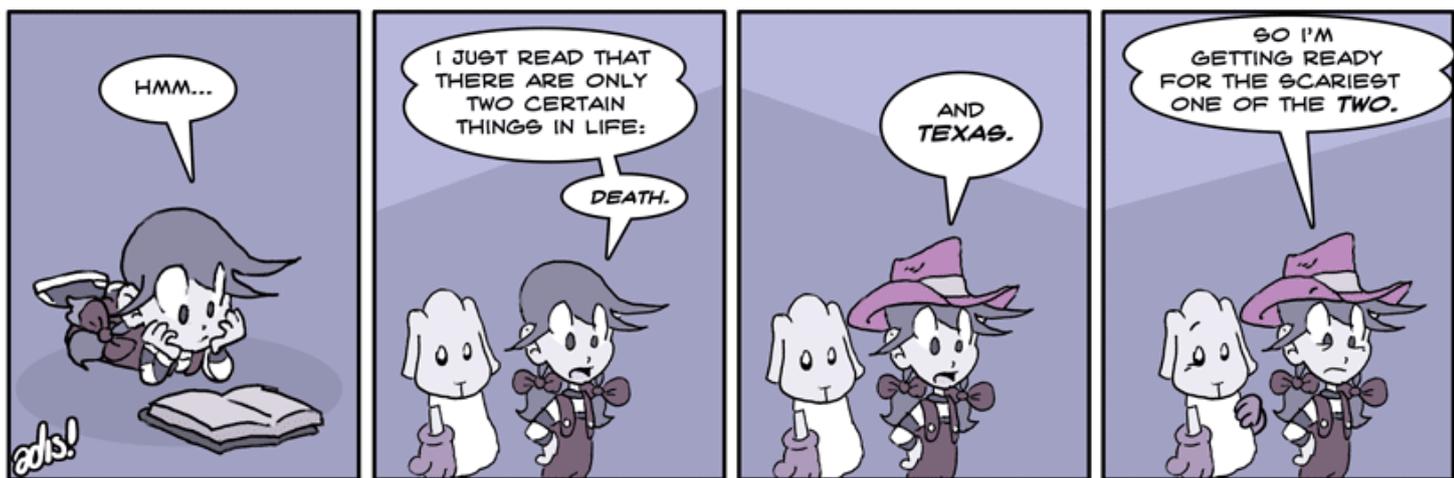
Prof.<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup>. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

---

Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra



*“Hmmm... Acabei de ler que há apenas duas coisas certas na vida: a Morte... e Texas.*

*Já estou me preparando pro mais assustador dos dois.”*

Adrian Ramos, em *Count Your Sheep* (28 de setembro de 2007)

## AGRADECIMENTOS

À minha mãe, que me ensinou as coisas mais importantes da vida — sendo a principal delas lutar pelas coisas em que acredito. Ao meu irmão, por ser uma enorme fonte de coragem e uma lente que me ajuda a ver o mundo com olhos diferentes dos meus.

À Prof<sup>a</sup>. Denise Lucena, por ter me contaminado com a paixão pelo Direito Tributário, fazendo-me encarar os impostos de uma forma que antes eu era incapaz de conceber. Também por ter aceitado me orientar neste trabalho, mesmo em meio a tormentas.

Ao corpo docente da UFC, em especial à Prof<sup>a</sup>. Theresa Rachel Couto, por ter acreditado em mim num dos momentos mais difíceis do curso (o final) e ao Prof. William Marques, por ter me ajudado a cruzar a linha de chegada com um sorriso no rosto.

Aos meus adoráveis flamingos, Lara, Naiara, Natália e Ana Clara, por me ensinar a sentir emoções mais intensamente e sem amarras.

À minha chefia imediata no IBAMA, Fábio Bezerra Beco, por sua consideração no momentos mais tortuosos em que tive que conciliar trabalho e estudo, e ainda por me ajudar a manter a disciplina ao longo da geração de muitas destas páginas em horários de almoço e no final do expediente.

Às minhas antigas chefias, Renata Pires Bastos e Rafael Fischmann, duas pessoas que apostaram em mim contra todas as chances e às quais serei eternamente grato pelas oportunidades incríveis que me deram.

A todas as pessoas maravilhosas com as quais tive contato através dessa invenção maravilhosa e caótica que é a *internet*, em especial meu grande amigo Charles Edgar, que está do meu lado há mais de uma década, em altos e baixos, enriquecendo minha vida de todas as maneiras. *There ain't no mountain high enough, nor valley low enough.*

## RESUMO

A tributação é um direito e dever do Estado, pois através da arrecadação se viabilizam diversas atividades que atendem ao interesse público. Esse direito-dever não pode, contudo, ser ilimitado. No Brasil, uma parcela dos Estados da Federação se reuniu sob o Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ) para editar o Protocolo ICMS nº 21/2011, o qual instituiu um sistema de cobrança que diferenciava a circulação de mercadorias com base na origem. O pretexto para tal Protocolo foi a adequação da tributação à realidade da ascensão do *e-commerce* indireto, o qual vem deslocando de maneira desigual a geração de riquezas de centros consumidores para centros distribuidores. O resultado prático foi a criação de inconveniências para vendedores e compradores, estas evitadas de ilegalidades que foram recentemente sanadas pela declaração da inconstitucionalidade do Protocolo pelo STF. O presente trabalho procurou dissecar a aplicação do ICMS ao *e-commerce* durante a vigência do Protocolo, com foco nas consequências práticas para consumidores, chegando à conclusão de que, apesar de conter materialmente elementos aproveitáveis na adequação do Direito a novos fatos sociais, a abundância de vícios formais em sua elaboração o condena de forma insanável.

Palavras-chave: Princípio da Legalidade. Inconstitucionalidade. *E-commerce*. CONFAZ.

## **ABSTRACT**

Taxation is a right and duty of the State, because through fundraising it enables the public interest. This right and duty can not, however, stand unchecked. In Brazil, a portion of the States of the Federation met under the National Council of Taxation Policies (CONFAZ) to edit the ICMS Protocol n° 21/2011, which instituted a billing system that differentiated the circulation of goods based on the place of origin. The pretext for this Protocol was an adjustment of taxes to the rise of indirect e-commerce, which has been unevenly dislocating wealth generation from consumer centers to distribution centers. The practical result was inconveniences for sellers and buyers, those mired in lawlessness that were recently resolved by the declaration of unconstitutionality of the Protocol by the Supreme Court. The present study tried to dissect the application of ICMS to e-commerce for the duration of the Protocol, with a focus on practical consequences for consumers, concluding that, despite containing somewhat usable material elements in the adaptation of Law to new social facts, there's plenty of formal defects in its drafting, which ultimately condemns it irrevocably.

**Keywords:** Principle of Legality. Unconstitutionality. E-commerce. CONFAZ.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	9
2	A tributação como direito limitado do Estado.....	14
2.1	Panorama teórico e histórico da tributação .....	15
2.1.1	Tributação direta e indireta .....	16
2.2	Regra Matriz de Incidência Tributária .....	17
3	Contexto tributário nacional .....	19
3.1	Análise jurídica do ICMS.....	19
3.1.1	Previsão constitucional.....	20
3.1.2	Previsão legal.....	23
3.1.3	Previsão infralegal.....	26
3.1.3.1	Resolução 22 do Senado Federal, de 1989.....	26
3.1.3.2	Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ.....	26
3.1.4	Normatização no Estado do Ceará .....	30
3.2	Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	32
3.2.1	Especificidades do Critério Pessoal .....	33
3.2.1.1	Substituição Tributária.....	34
3.2.1.2	Responsabilidade Tributária .....	34
3.3	Novos fatos sociais .....	35
3.3.1	A evolução da circulação de mercadorias.....	36
3.3.1.1	E-commerce .....	37
3.4	(In)Adequações do ICMS ao e-commerce .....	38
4	Da Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011.....	41
4.1	Argumentos pela inconstitucionalidade do Protocolo.....	41
4.2	Argumentos pela constitucionalidade do Protocolo.....	43
4.3	Do julgamento.....	45

4.4 Das Propostas de Emenda à Constituição.....	46
5 Conclusões .....	49
Referências.....	51



## 1 INTRODUÇÃO

Relações de comércio entre vendedor e comprador são baseadas, fundamentalmente, no conceito de troca. Dois indivíduos acertam trocar uma mercadoria por um determinado valor pecuniário. Comumente, essa operação se dá num contexto em que as duas partes na relação podiam verificar a existência e idoneidade de seus elementos de troca — o vendedor podia checar a autenticidade da moeda e o comprador podia testar a qualidade da mercadoria. Avanços no sistema financeiro permitiram que a moeda desse lugar a outros instrumentos de pagamento: cheques, cartões de crédito e operações digitais. De maneira similar, a exposição das mercadorias acompanhou o avanço das telecomunicações, especialmente com o surgimento da *internet*. Hoje em dia, nem o vendedor, nem o comprador têm acesso direto a seus elementos de troca, de forma que a relação de compra e venda resiste por elementos de confiança: uma parte tem a segurança de que o pagamento será feito e a outra, de que a mercadoria será entregue, ambas operações em tempo razoável.

Suponhamos que um estudante universitário está no último semestre de um curso de graduação e precisa de um computador pessoal para escrever trabalhos, fazer pesquisas e se comunicar com outras pessoas através da rede mundial de computadores. Ocorre, entretanto, que seu equipamento corrente tem um problema e é necessário adquirir uma máquina nova. Nada mais natural, na realidade em que vivemos hoje, do que fazer uma aquisição via *internet* — o que, dependendo do modelo do computador, é obrigatório, diante das limitações do mercado local de eletrônicos em muitas partes do país.

Dito estudante acessa o *site* de uma loja conhecida, de renome e reputação ilibada, faz a compra e vê um prazo de entrega. A três dias do fim desse prazo, recebe um aviso dizendo que “Seu produto foi parado para uma inspeção de fiscalização do governo. Ocasionalmente atraso na entrega por mais alguns dias. Em certos Estados como Ceará, Pernambuco, Bahia, Amazonas, Alagoas e Piauí esse processo pode demorar mais tempo.”<sup>1</sup>

Essa situação ocasiona transtornos para os dois polos da relação de compra e venda: de um lado, o estudante ficará sem a mercadoria pela qual pagou regularmente o preço combinado; do outro, a loja tem sua imagem maculada por não cumprir o prazo de entrega prometido, uma quebra de fé que pode ser fatal no concorrido mercado *online*.

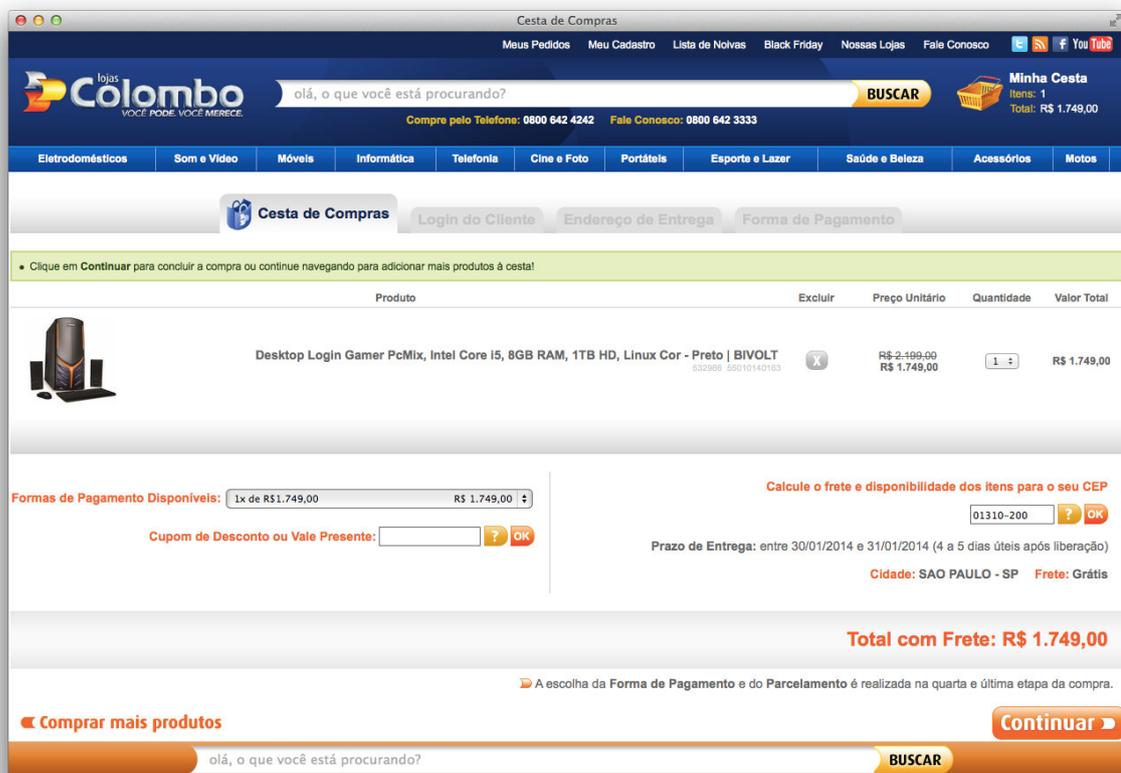
Tal situação não foi causada por nenhum dos dois lados, mas pelo Estado: a mercadoria foi apreendida por conta de um problema de recolhimento de ICMS, apesar de a

---

<sup>1</sup> Texto usado em comunicação factual enviada ao autor.

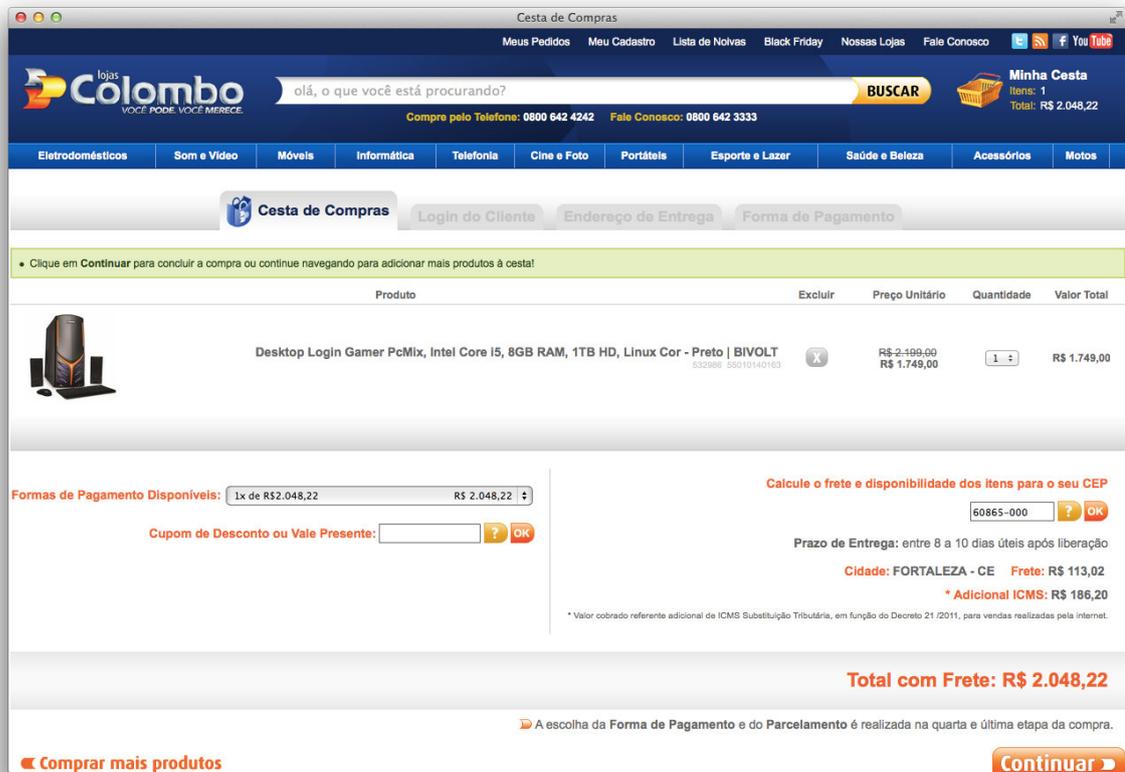
nota fiscal já conter o devido pagamento de tal imposto. Ocorreu de o Estado de origem da mercadoria ter arrecadado o ICMS integralmente, mas o Estado de destino reclamar uma parcela de arrecadação para si. O vendedor não quer recolher, pois não se vê legalmente obrigado, e o comprador não é nem mesmo contribuinte hábil de tal imposto. O Estado, porém, exige o recolhimento e mantém a mercadoria retida na fronteira enquanto não receber seu quinhão. Como resolver esse impasse? O que lhe deu causa?

Há ainda como verificar contexto mais surreal que esse. Tomemos como exemplo a seguinte aquisição de mercadoria feita pela *internet* por um comprador residente no Estado de São Paulo (figura 1):



**Figura 1.** Captura de tela mostrando processo de aquisição de computador na loja Colombo.com.br em 25 de janeiro de 2014. Preço final para consumidor residente em São Paulo: R\$1.749.

Agora tomemos o mesmo produto, na mesma loja, só que desta vez com o adquirente residindo no Ceará (figura 2):



**Figura 2.** Captura de tela mostrando processo de aquisição de computador na loja Colombo.com.br em 25 de janeiro de 2014. Preço final para consumidor residente Ceará: R\$2.048,22.

Nota-se uma diferença de R\$299,22 (cerca de 17,11%) entre uma compra e outra, algo que poderia ser atribuído ao frete — realidade nada incomum em compras realizadas pela *internet*, sendo muitas vezes o caso de o frete custar tanto quanto ou até mais que a mercadoria. Contudo, não é o caso, como podemos observar no detalhe abaixo (figura 3):

**Cidade: FORTALEZA - CE Frete: R\$ 113,02**  
**\* Adicional ICMS: R\$ 186,20**

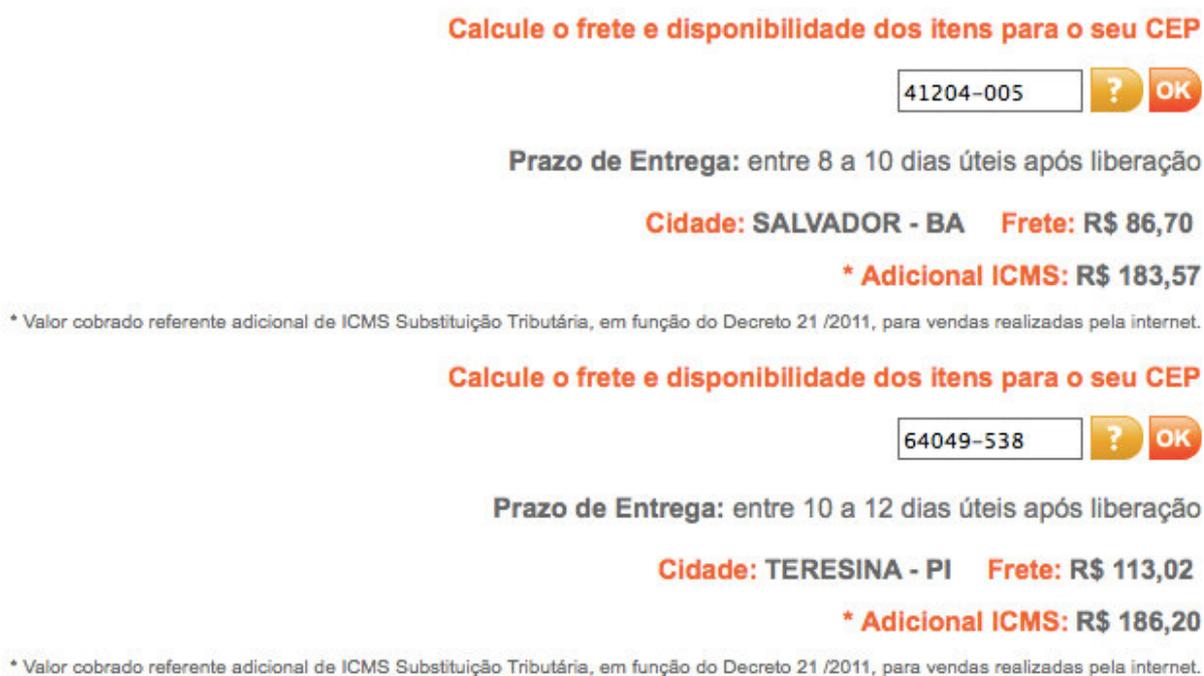
\* Valor cobrado referente adicional de ICMS Substituição Tributária, em função do Decreto 21 /2011, para vendas realizadas pela internet.

**Figura 3.** Detalhe ampliado da Figura 2. Destaque para a “letra miúda” relacionada ao asterisco, a qual diz “Valor cobrado referente adicional de ICMS Substituição Tributária, em função do Decreto 21/2011, para vendas realizadas pela internet.”

Desse valor de diferença entre os preços praticados para consumidores de diferentes Estados, o frete compõe R\$113,02 (cerca de 6,5% do valor da mercadoria), restando R\$186,20 a mais (mais de 11%) oriundos de outra fonte, que pode ser identificada

pela infame “letra miúda” no rodapé do cálculo. Apesar de ser imprecisa em sua descrição, a inconspícua advertência fornecida pela loja é suficiente para identificar a causa dessa cobrança de imposto adicional: o Protocolo ICMS nº 21/2011 editado pelo CONFAZ.

Essa situação não ocorre unicamente no Estado do Ceará, repetindo-se em outros entes federativos, como podemos ver na figura 4:



**Figura 4.** Capturas de tela mostrando situações similares na Bahia e no Piauí.

Temos, portanto, uma situação digna de estreita análise: a venda de uma mercadoria a preços diferenciados com base no domicílio do comprador, sendo a causa apresentada uma tributação diferenciada justificada por um Protocolo (e não por uma lei). Precisam ser suscitadas perguntas quanto à validade dessa cobrança. É legal, justo, que o morador de uma dada região pague mais que o morador de outra? O valor do ICMS pode ser repassado dessa maneira direta ao consumidor final? De onde emana o suposto poder tributário para os Estados em que esse acréscimo é devido?

Recentemente o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inconstitucionalidade do referido Protocolo, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4.268 e 4.317, contudo tais questionamentos e uma discussão aprofundada permanecem relevantes de forma a apreendermos desses fatos passados lições para que no futuro não haja novas cobranças inconstitucionais.

Assim, o presente trabalho tem como escopo explorar as consequências práticas da vigência do Protocolo nº 21/2011, buscando na legislação, em atos do Estado e na

doutrina jurídica formas de compreender os exemplos acima expostos. Teremos como ponto de partida os conceitos mais amplos de tributação e impostos, explorando o fenômeno da arrecadação de maneira genérica. Num segundo momento faremos um estudo focado na realidade brasileira, com especial atenção ao imposto que é foco deste trabalho, de maneira a dissecá-lo amiúde através do emprego da regra matriz de incidência tributária como ferramenta teórica. Por fim, trataremos da recente declaração de inconstitucionalidade do Protocolo em escopo, vislumbrando possíveis soluções para o problema das cobranças e da repartição de receita em questão. Nossa abordagem será específica à realidade do Ceará, como forma de restringir nosso estudo geograficamente por questões pragmáticas, mas sempre que possível vamos tentar expandir nossa exploração a outros contextos, conforme a relevância e a necessidade do estudo.

## 2 A TRIBUTAÇÃO COMO DIREITO LIMITADO DO ESTADO

O Estado Democrático de Direito existe como forma de proteção do indivíduo contra as vontades dos ocupantes de cargos dotados de poder de mando. O cidadão tem seus direitos e liberdades constitucionalmente garantidos quando princípios explícitos, como o da legalidade, ou implícitos, como o da proporcionalidade, são respeitados por órgãos e ocupantes de cargos públicos. Se há um desrespeito às leis ou, em última instância, à Constituição que rege um país, verifica-se uma ameaça que não pode se acobertar ou solidificar com o tempo, sob o risco de deteriorar a cidadania de um povo.

Os atos dos membros dos poderes públicos são dotados de presunção de legitimidade, mas não se pode considerar tal presunção absoluta. Num Estado Democrático de Direito, é possível considerar-se inconstitucional até mesmo uma emenda constitucional que tenha passado por todas as formalidades necessárias para sua incorporação ao texto da Carta Magna. Daí se pode pressupor que leis, decretos, disposições infralegais e atos oriundos de centros de poder estão sujeitos ao mesmo tipo de controle.

O presente trabalho procurou escrutinar precisamente tal adequação de determinados atos e normas do poder público, adequação esta que pode ser encarada como ferramenta de proteção aos direitos do cidadão e de auxílio na preservação das limitações ao poder de tributar previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1998.

A previsão de impostos instituídos por entes federados de âmbito inferior ao de um país, como Estados e Municípios, é ponto de contenda particular a países de grande extensão territorial e administração descentralizada. No Direito Brasileiro existem impostos federais, estaduais e municipais, todos previstos constitucionalmente e regulados por normas em todos os níveis federativos.

Isso não impede, porém, o surgimento de desavenças e atecnias no sistema tributário nacional. Não é nem de longe incomum o cidadão contribuinte se deparar com situações em que mais de um ente federado se diz legitimado para o recebimento de um dado tributo, e isso reflete uma situação de desordem detrimental à qualidade de vida no Brasil.

Neste trabalho temos a peculiar situação do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), cuja cobrança em operações de compra via internet, televendas ou *showroom* é regulada pelo Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Objeto de discordância entre os Estados da

Federação, tal imposto incide sobre uma vultosa quantidade de operações e afeta uma parcela substancial da população.

## **2.1 Panorama teórico e histórico da tributação**

O Estado, para funcionar como sistema regulador da sociedade, precisa de recursos financeiros. Tais riquezas são usadas para custear obras de interesse público, remunerar pessoal e defender sua soberania em relação a entes externos. Esse tipo de necessidade data dos primórdios das organizações humanas: desde que o homem começou a estabelecer seus primeiros “contratos sociais” o detentor do poder procurou formas de conquistar riquezas.

Num primeiro momento, essa coleta era feita por meio da força. O chefe de uma tribo conduzia seu povo a guerrear com outras tribos, impondo taxaço sobre os vencidos. Esse sistema perdurou por milênios sem sofrer grandes alterações, com reis comandando exércitos para conquistar nações mais fracas e apoderar-se de suas riquezas, repetindo o processo a cada conquista, de forma a acumular mais e mais bens e território. (VANONI, 1932 *apud* FERRAZ, 2013)

Em tempos de paz duradoura, porém, tornou-se preciso que o soberano coletasse riquezas de seus próprios súditos. Muitas vezes sob a justificativa de uma investidura divina, o rei estabelecia tributos, porções patrimoniais que deveriam ser dedicadas à coroa compulsoriamente, sob pena de prisão, banimento ou morte. Em face às graves consequências para os que não pagavam, pode-se afirmar que a relação de força era similar à empregada em guerras de conquista. Neste sentido, os primeiros impostos de que se têm registro eram da Velha Dinastia do Egito Antigo, entre 3000 e 2800 AC. (UNIVERSITY OF PENNSYLVANIA, 2002)

Esse panorama se alterou após a Revolução Francesa, pois teve início um momento histórico em que o poder do Estado não mais se baseava em pressupostos ilimitados. Com um sistema de freios fundamentado principalmente na legalidade, a relação entre o soberano e os súditos evoluiu para uma relação de direitos e deveres, em oposição à submissão total que antes havia. Os estratos da sociedade deixaram de ser soberanos e súditos, e passaram a ser governo e cidadãos. O poder de tributar ficou limitado por um conjunto de normas, e somente com fundamento nelas o governante poderia criar ou majorar exações.

Em última instância, podemos dizer que a tributação hoje é um meio para se atingir o fim de viabilizar o funcionamento do Estado. Sob tal óptica, os interesses do Estado e do povo se alinham, pois aquele recolhe deste os recursos necessários à consecução do interesse público — o que, em tese, fecha um ciclo virtuoso no qual os tributos retornam ao povo sob a forma de benefícios. (FERRAZ, 2013)

### ***2.1.1 Tributação direta e indireta***

Um aspecto importante no estudo das diversas formas de tributação é que, apesar da confluência de interesses acima exposta, governo e cidadãos vivem uma relação dialética conflituosa. De um lado, o Estado precisa arrecadar para se manter funcionando; do outro, os cidadãos não veem com bons olhos qualquer forma de diminuição de seus patrimônios particulares. Tal dialética foi, em diversos momentos históricos, a base de revoluções e levantes, de maneira que a tributação sempre se mostrou um ponto delicado na organização financeira do Estado.

Uma forma de apaziguar a população diante da carga tributária que o Estado requer para se manter é fazer com que os impostos sejam inconspícuos na medida do legal e principiologicamente aceitável. Enquanto há formas de tributação direta, na quais contribuinte de fato e de direito são a mesma pessoa, muitos governos têm preferido formas de tributação indireta como fontes majoritárias de arrecadação.

Num tributo indireto, o contribuinte de direito é capaz de repassar o ônus da cobrança a terceiro, de forma que este nem chegue a notar que está sendo cobrado. É o que ocorre costumeiramente em impostos sobre o consumo de bens ou serviços, em que o vendedor/prestador é tributado, mas embute o valor da exação no preço de venda. Assim, o consumidor final paga pela mercadoria/pelo serviço e pelo imposto numa única operação, de forma não transparente, dando a entender que apenas a mercadoria/o serviço foram objeto da transação.

O resultado desse tipo de tributação é que o Estado preserva sua imagem, evitando a ira popular, mas sem deixar de arrecadar de forma vultosa, porém ainda guardando proporcionalidade à capacidade contributiva de cada cidadão — assumindo-se que aqueles capazes de consumir mais são capazes também de contribuir mais.

A respeito desse tema, explana Coêlho (2008, p. 540):

Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão “imposto sobre o consumo” para adotar outras,

como “imposto sobre o valor acrescido”, “imposto sobre operação de circulação”, “imposto sobre a produção industrial”. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não-empresários.

O doutrinador Valcir Gacén (2004, p. 120), ao tratar de tributação direta e indireta, chama de “anestesia fiscal” esse fenômeno de ocultação tributária:

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

A diferenciação entre impostos diretos e indiretos vai além de um efeito psicológico coletivo, sendo essencial em certos aspectos de cunho prático e financeiro, como a repetição de indébito por ocasião de arrecadação indevida. Atualmente, o entendimento do nosso Superior Tribunal de Justiça (STJ) é de que são indiretos somente três impostos brasileiros: o ICMS, o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).<sup>2</sup> Por outro lado, é razoável considerar que todos os impostos são de alguma forma indiretos, por sempre terem reflexos na esfera dos preços praticados no mercado, dessa forma sendo repassados aos consumidores finais.

Estabelecida essa diferenciação, voltamos ao exemplo apresentado no primeiro tópico deste trabalho, em que o valor do ICMS é, em virtude de atos dos Estados, apresentado de forma direta ao consumidor final.

## 2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária

Como instrumento cognitivo para melhor entender o tema em análise, vamos neste trabalho usar da regra matriz de incidência tributária, que é uma forma de dissecar e analisar o fenômeno tributário reduzindo-o a elementos discretos.

É possível entender a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível dotada de significado deontico, que seja os juízos hipotéticos nos quais determinada consequência é aliada à ocorrência condicionada de um fato. Observa-se que a norma jurídica é composta de

---

<sup>2</sup> Nesse sentido, vide jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: 1ª T., AgRg no Ag 692.583/RJ; 2ª T., REsp 724.684/RJ; 1ª T., AGA 452.588/SP. (MACHADO SEGUNDO, 2012)

uma porção hipotética, abstrata, descritiva, e outra consequencial, a qual cria a relação jurídica a partir da concretização do fato hipotético.

Em Direito Tributário, podemos dividir as normas jurídicas em dois grupos: as de sentido amplo, que definem princípios e medidas administrativas, e as de sentido estrito, que tratam da incidência tributária em si.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 346) remete a Norberto Bobbio ao iniciar a análise da regra matriz de incidência, criticando o uso das palavras “fato gerador” na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, ou CTN).

A obra reconstrutiva da norma não estará acabada se não insistirmos no elo de ligação que se estabelece entre a proposição hipótese e a proposição tese, ou, em outros signos, entre o antecedente e o consequente. Repisa aí o nexos especialíssimo, a marca indelével do jurídico normativo, o dever-ser, o deontico, que faz com que as leis do direito sejam substancialmente diferentes das leis naturais. Além disso, respeitados os limites da linguagem normativa, dá poderes a autoridade política que legisla, para descrever os fatos que bem entenda, atrelando-lhes preceitos de conduta que ele, legislador, tem como valiosos. Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo — a imputação deontica. Se A ocorrer, deve-ser B, ou se A, então deve-ser B. Diverso é o que se passa com as leis da natureza, guiadas pelo princípio da causalidade — se A for, B também será, ou se A, então B.

O dever-ser que une a hipótese e a consequência, na arquitetura lógica da norma jurídica, recebe o nome de conectivo deontico, ou operador deontico, ou ainda dever-ser interproposicional, porque vem entre a proposição hipótese e a proposição consequente. Sua ação é fulminante e inapelável. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, de modo automático e infalível (Becker), mesmo que as pessoas cuja conduta foi regulada propositadamente não a observem, em flagrante desrespeito a ordem jurídica e sobre elas não atuem as sanções vigorantes.

Desta forma, temos que todo imposto pode ser analisado tomando-se como base os cinco elementos integrantes de sua regra matriz de incidência: no antecedente, os critérios espacial, material e temporal; no consequente, os critérios pessoal (que se divide em sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (que se reparte em base de cálculo e alíquota).

Tal análise permite repartir os diferentes elementos constitutivos de uma relação tributária e avaliar a adequação deles um a um. Se estiverem todos dentro dos parâmetros de legalidade aceitáveis para a vigência de uma norma, podemos concluir que a relação tributária é legal. Se um ou mais estiverem em desacordo, podemos apontar com precisão a ilegalidade presente e ainda avaliar medidas para remediar tal problema. Por conta disso, a regra matriz de incidência é extremamente útil como ferramenta de estudo de fatos jurídicos, e ela será fundamental no presente trabalho.

### 3 CONTEXTO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Primordialmente, é preciso traçarmos um panorama do contexto em que os fatos explorados neste trabalho se inserem. Para tanto, vamos percorrer desde a base até a situação atual do Direito Tributário, observando os tópicos mais relevantes para o tema, de forma a desenhar o pano de fundo em que os fatos observados se inserem.

#### 3.1 Análise jurídica do ICMS

Visto de forma simplificada, o ICMS é um imposto que incide sobre movimentações de mercadorias e deve ser pago pelo fornecedor de tais mercadorias. Em situações normais, este é um imposto que apenas se reflete indiretamente ao consumidor final — um comprador não paga uma quantia discriminada referente ao ICMS, pois o custo dele é embutido pelo fornecedor no preço final do produto<sup>3</sup>.

Como veremos a seguir, tal comportamento do ICMS é o que se espera pela redação dos textos legais que versam sobre sua natureza. Nossa exploração tomou como ponto de partida alguns aspectos teóricos basilares do Direito Tributário, direcionando-se em seguida ao estudo do conteúdo relevante ao tema na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, propagando-se então para o Código Tributário Nacional, e então para as Leis Complementar e Ordinárias relativas ao ICMS. Por fim, vamos abordar normas infralegais e orientações práticas para entender a sistemática destas cobranças.

Não é, porém, tarefa simples, por se tratar de um imposto cercado de peculiaridades e fatores complicadores. Nas palavras de Edison Fernandes, colunista da revista *Valor Econômico* (2013):

[...] o ICMS pode variar em razão da origem, caso seja beneficiado por leis estaduais de atração de empresas, e também do destino, se a operação for interna, interestadual para o Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo ou interestadual para o Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo. O ICMS também pode variar se houver ou não previsão do regime de substituição tributária e, nessa circunstância, se os Estados de origem e destino da mercadoria celebraram acordo (protocolo) sobre o assunto. O elemento de distinção mais recente refere-se ao conteúdo de importação: o ICMS é alterado se a mercadoria é totalmente importada, parcialmente importada ou produzida sem qualquer componente importado.

---

<sup>3</sup> Diferentemente de tributos similares existentes em outros países, como o VAT (*Value Added Tax*) estadunidense, que é pago pelo cliente na boca do caixa, com o valor discriminado na nota fiscal e alíquota diferenciada para cada Estado.

Todas essas peculiaridades concedem ao ICMS um perfil único no Direito Tributário, sendo um animal endêmico ao Brasil e de comportamento errático para os especialistas que o observam de fora da nossa realidade.

### ***3.1.1 Previsão constitucional***

O ICMS está expressamente previsto na Constituição em seu art. 155, no inciso II, sendo sua instituição e cobrança competência dos Estados e do Distrito Federal. Dessa forma, podemos reconhecer de pronto alguns dos principais elementos deste imposto a partir do texto constitucional:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

Diretamente da leitura da Carta Magna depreende-se que estão contidos sob o termo “ICMS” cinco ou seis impostos distintos.

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. (CARRAZZA, 2005, p. 34–35)

No presente trabalho o foco foi apenas a tributação oriunda dos fatos mencionados na primeira porção do item “a”, acima descrito, ou seja, a circulação de mercadorias, salvo as oriundas do exterior.

A previsão constitucional de princípios e regras específicos ao ICMS é extensa, sendo delineada no §2º do mesmo artigo. Faremos uma análise dos pontos mais relevantes para este trabalho:

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

- I — será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II — a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
  - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- III — poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- IV — resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
- V — é facultado ao Senado Federal:
- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
  - b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- VI — salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Os incisos IV a VI são de fundamental importância para nosso estudo, pois concedem ao Senado Federal a competência para decidir sobre a fixação de alíquotas mínimas, máximas e em operações interestaduais. O sentido dessa atribuição de competência está na própria definição do que é o Senado, uma câmara paritária de representantes dos Estados-Membros da Federação — portanto, é ela a mais indicada a resolver conflitos desta natureza, evitando uma Guerra Fiscal e subsequentes danos à Federação.

- 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;

Conforme este inciso, o ICMS é destinado em sua integralidade ao Estado onde se localiza o fornecedor da mercadoria, quando esta é adquirida por consumidor final que não seja contribuinte. Esta seria a saída originária para o conflito existente na realização de compras pela *internet*, concebida pelo constituinte originário, porém sua defasagem em relação à realidade atual resulta na sua não aplicação justificada pelo Protocolo nº 21/2011. Já o consumidor final contribuinte do imposto seria, como explica Fonseca (2011, p. 52), “aquele que irá utilizar a mercadoria como insumo para a produção de outra mercadoria, representando apenas mais uma fase do processo de produção, ou aquele que apenas irá revender a mesma”.

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

Aqui encontramos uma particularidade curiosa: a Constituição prevê um método de repartição para o ICMS, mas somente quando comprador e vendedor em uma operação interestadual são contribuintes do referido imposto. Convém guardar esta informação para o momento em que definiremos quem vem a ser “contribuinte”. Enquanto isso, podemos observar a posição de Douglas Yamashita (2000, p. 67-68) a respeito deste trecho da Carta Magna:

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

Esse dispositivo guarda em si uma solução não só possível como elegante para o problema em apreço, tanto que sua alteração já é de longa data objeto da Proposta de Emenda à Constituição nº 197/2012. Segundo tal PEC, a aquisição consumidores finais contribuintes ou não geraria repartição de ICMS entre o Estado remetente e o destinatário, indiferentemente, como veremos em detalhe mais à frente neste trabalho.

Nos incisos IX a XI são tratados aspectos estranhos ao presente estudo, mas observamos no inciso XII um elemento fundamental, que é norma de eficácia limitada determinando matérias a serem tratadas exclusivamente em lei complementar:

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";
- 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 n° 33, de 2001)

Convém guardar atenção especial às alíneas a, b, d e g, a serem exploradas em detalhe adiante.

### ***3.1.2 Previsão legal***

Infraconstitucionalmente, o ICMS é regulado em âmbito nacional pela Lei Complementar n° 87, de 13/09/1996, conhecida como “Lei Kandir”, conforme a previsão do Art. 155, §2º, XII da Constituição.

Em seu artigo 4º, tal lei prevê a caracterização do sujeito passivo em regra, e nos artigos seguintes aborda exceções. Para aperfeiçoar análise iniciada no tópico anterior, tomemos o texto legal:

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

Eis, portanto, que o contribuinte típico do ICMS é aquele que pratica com habitualidade e em volume expressivo operações de compra e venda. No escopo do presente trabalho, pode-se apurar que o consumidor final de um produto, alguém que pretende utilizá-lo como um fim em si e não aliená-lo ou empregá-lo na formação de uma mercadoria, não estaria neste enquadramento legal. Seria descabido, pois, no contexto legal vigente, exigir de consumidor final o recolhimento deste imposto.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I — importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II — seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III — adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV — adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Esta lista exaustiva equipara ao contribuinte-vendedor o importador de mercadorias e serviços, o adquirente de bens apreendidos ou abandonados e o comprador de energia e combustíveis que não se destinem ao comércio ou à indústria. Os dois primeiros

incisos têm a função extrafiscal de evitar um déficit na arrecadação pela aquisição de bens e serviços no exterior; o terceiro cuida de gerar receita em aquisições mediante licitação, e o quarto regula a manutenção de estoques energéticos.

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Este artigo abre a possibilidade de responsabilização de terceiro em caso de inadimplemento do contribuinte, com o intuito de evitar a sonegação. Note-se que a falta de qualificadoras faz com que a interpretação de “Lei” pressuponha ser esta “lei ordinária federal”, algo em que o artigo seguinte difere deste.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

No *caput* vemos uma hipótese legal de substituição tributária, na espécie *strictu sensu*, por se tratar de obrigado participante do mesmo negócio, enquanto o §1º expande as possibilidades de substituição. Em sua parte final, porém, há um ponto de fundamental importância: a diferenciação entre “consumidor final” e “contribuinte”, dado que este termo é usado como elemento de restrição daquele. Ou seja, depreende-se da redação legal que o consumidor final não é sempre contribuinte do imposto.

Há de se destacar, ainda, que essa substituição tributária é restringida quanto aos tipos de mercadorias objeto da negociação, como se vê pelo texto do art. 9º:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I — ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II — às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Chegamos, então ao art. 11, que traz a definição legal do que seria o “estabelecimento”, o local onde a obrigação tributária surge e a cujo Estado é devido o imposto. Analisemos os trechos relevantes para este estudo:

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

I — tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

[...]

§1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

[...]

§3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I — na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II — é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III — considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV — respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§4º (VETADO)

§5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

Como se verá adiante, ao trazer a expressão “edificado ou não”, o §3º deixa em aberto a discussão quanto à existência ou não de “estabelecimentos virtuais” — em suma, filiais de uma loja física localizadas em cada dispositivo que as acessa através da rede mundial de computadores. Mais adiante este tema será explorado com apreço.

Quanto ao tempo em que se concretiza o débito do imposto, temos sua abordagem no artigo seguinte da mesma lei:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

- II — do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III — da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV — da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- [...]
- VIII — do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- [...]
- XIII — da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

### ***3.1.3 Previsão infralegal***

#### *3.1.3.1 Resolução 22 do Senado Federal, de 1989*

Por meio da Resolução nº 22 de 1989, O Senado Federal estabeleceu uma diferenciação quantitativa entre as alíquotas que os Estados deveriam aplicar em operações interestaduais. Seguindo a tendência do princípio da solidariedade federativa, seu texto é benéfico aos entes menos desenvolvidos, como podemos ver a seguir:

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

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

- I — em 1989, oito por cento;
- II — a partir de 1990, sete por cento.

#### *3.1.3.2 Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ*

Bloemer e Picolli (2013) descrevem sucintamente o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como um “órgão deliberativo formado por um representante de cada Estado, Distrito Federal e União”. O objetivo de tal órgão é manter harmonia procedimental através da celebração de duas espécies de decisões: convênios ou protocolos — sendo a diferença entre uma e outra a unanimidade ou não na ratificação por seus membros constituintes. Quando todos os membros ratificam uma decisão, tem-se um convênio; quando apenas parte deles é signatária, temos um protocolo.

Os convênios são considerados “normas complementares” da lei, de tratados e de convenções internacionais, segundo a redação do inciso IV do art. 100 do Código Tributário

Nacional. O parágrafo único do mesmo artigo, contudo, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo mediante tais normas, em atendimento ao princípio da legalidade.

Já os protocolos são novação trazida pelo Regimento Interno do CONFAZ, aprovado no Convênio ICMS nº 133/97. Conforme o art. 38, ratificando a definição já dada, protocolos são celebrados entre dois ou mais Estados, não sendo necessária a unanimidade. Seus objetivos são listados nos incisos, havendo ainda no parágrafo único uma importante restrição quanto a matérias abordadas:

Art. 38 – Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

- I — a implementação de políticas fiscais;
- II — a permuta de informações e fiscalização conjunta;
- III — a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
- IV — outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Parágrafo Único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

A incidência do ICMS em operações de *e-commerce* foi objeto do Protocolo nº 21, de 1º de abril de 2011, no qual previu-se exigência em operações interestaduais efetuadas de forma não-presencial por meio de comunicações eletrônicas, telefônicas ou de *showroom*. Foram signatários de tal protocolo, ao longo de sua vigência, os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe. Também aderiu a tal protocolo o Distrito Federal.

É rica a lista de justificativas apresentadas na abertura do texto em foco, sendo nelas traçado um desenho da situação atual do comércio em face dos avanços tecnológicos e das mudanças de paradigmas sociais recentes, como se vê logo abaixo e será explorado em detalhe num tópico próprio:

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

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

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

considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que

não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino [...]

Pelos trechos destacados, depreende-se uma preocupação na redação do Protocolo em enfatizar os fenômenos já tratados pela Constituição e criar uma situação mais adequada à realidade atual. Em outras palavras, enquanto a Lei Maior se preocupou com a regulação das operações interestaduais típicas de sua época (entre dois contribuintes de ICMS), o Protocolo teria como objetivo trazer para um patamar similar algo que era raro ao tempo do poder constituinte originário, mas que hoje é substancialmente expressivo (um consumidor final adquirindo mercadorias remotamente, realidade viabilizada exclusivamente por tecnológicos substancialmente mais rápidos que avanços legislativos).

Na Cláusula Segunda do Protocolo são delineadas definições de substituição:

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

Delimita-se, pois, que o estabelecimento (conforme definição já vista na Lei Kandir) remetente da mercadoria atua como substituto tributário.

A quantificação da cobrança é abordada na Cláusula Terceira, havendo diferenciação a depender do Estado de origem. A saber:

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

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

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

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

De forma a ilustrar a sistemática gerada pelo Protocolo, trazemos um exemplo dado por Batista (2013):

“[...] uma empresa estabelecida em São Paulo, não signatária do acordo, vende mercadoria pela internet a um consumidor não contribuinte do ICMS, estabelecido no Distrito Federal, este exigirá 10% de ICMS (17% - 7%) e São Paulo cobrará sua alíquota interna normalmente, que é de 18%. Com isso, a carga tributária global, neste caso, será de 28%. Além disto, nestes casos, a empresa poderá ter sua

mercadoria retida até o pagamento do ICMS correspondente a alíquota interna do Estado destinatário, com as deduções previstas no aludido protocolo.”

Apesar da impressão inicial causada por tal cobrança, argumentam os Estados signatários que tal prática não se configuraria bitributação, mas apenas o complemento de uma tributação perdida — posicionamento do qual os Estados que não ratificaram o Protocolo discordam. Eduardo Arrieiro Elias é defensor deste último posicionamento, relatando que “haverá verdadeira bitributação do imposto estadual, uma vez que os estados distribuidores não abrirão mão das alíquotas internas e os estados consumidores exigirão suas parcelas da arrecadação” (2011, p. 1). Também defende tal posição Guillermo Grau (2011), que aponta ainda a inconstitucionalidade de tal cobrança.

Parte da necessidade para a elaboração do Protocolo nº 21/2011 se deve ao fato de as operações por ele reguladas ordinariamente gerarem tributação apenas no Estado de origem, conforme a alínea b do inciso VII do §2º do art. 155 da Constituição Federal (“em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: [...] b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”).

Questiona-se, ainda, a validade e constitucionalidade do Protocolo nº 21/2011, como explica Caetano (2011) e será explorado em maior detalhe no próximo capítulo:

Em face do regramento constitucional, pode-se concluir que a exigência do diferencial de alíquota nas operações disciplinadas pelo Protocolo ICMS 21 fere norma de competência.

Convém observar que nas operações em que a Constituição autoriza a cobrança do diferencial de alíquota, essa exação tem gerado questionamentos, uma vez que, conforme esclarece Aroldo Gomes de Mattos, “a Lei Complementar 87/96 silenciou quanto a esse diferencial, deixando, conseqüentemente, sem fundamento de validade a legislação estadual que havia instituído sua cobrança”.

Assim, com muito mais razão poder ser questionada a cobrança desse diferencial instituído pelo Protocolo ICMS 21, nas vendas destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, tanto por falta de previsão em lei complementar, quanto por inexistir fundamento de validade constitucional.

A referida autora questiona ainda a possibilidade de o Protocolo ofender o princípio da legalidade tributária ou reserva legal, pelo qual só pode ser instituído ou majorado tributo através de lei — no caso do ICMS, especificamente, lei complementar.

Em vista disso, não poderia um protocolo editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, que constitui um ato infralegal, instituir a cobrança de uma parcela do ICMS que não está prevista em lei complementar e tampouco na Constituição. Em verdade, a exigência do diferencial de alíquota nas operações

interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto contraria dispositivos constitucionais que regulamentam a matéria.

De acordo com Alexandria e Carvalho (2011):

A partir do ano de 2002 as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência de 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. A maioria dos Estados da Federação transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.

### ***3.1.4 Normatização no Estado do Ceará***

No âmbito do Estado do Ceará, a aplicação primária do ICMS é regulada pelo Decreto nº 24.569, de 31 de julho 1997, conhecido como Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS). Nele encontra-se regulamentada a cobrança do referido imposto neste ente federado.

Convém destacar, na redação desse Decreto, alguns artigos do Capítulo VI (Da Retenção de Mercadoria em Situação Irregular) do Título I (Da Fiscalização) do Livro Quarto (Da Fiscalização, das Infrações, das Penalidades e das Disposições Finais e Transitórias), pois eles descrevem situação diretamente afeta ao tema do presente trabalho.

Art. 829. Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que, depositada ou em trânsito, for encontrada desacompanhada de documentação fiscal própria ou com documentação que acoberte o trânsito de mercadoria destinada a contribuinte não identificado ou excluído do CGF ou ainda, com documentação fiscal inidônea, na forma do art. 131.

Art. 830. Sempre que for encontrada mercadoria em situação irregular, na forma como define o artigo anterior, deverá o agente do Fisco proceder, de imediato, à lavratura do Auto de Infração com retenção de mercadoria.

Art. 831. Estará sujeita à retenção a mercadoria acompanhada de documento fiscal cuja irregularidade seja passível de reparação.

§1º Configurada a hipótese prevista neste artigo o agente do Fisco emitirá Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais, Anexo LXII, notificando o contribuinte ou responsável para que, em 03 (três) dias sane a irregularidade, sob pena de, não o fazendo, submeter-se à ação fiscal e aos efeitos dela decorrentes.

§2º A ação fiscal a que se refere o parágrafo anterior poderá ser desenvolvida antes de esgotado o prazo nele previsto, desde que haja renúncia expressa do sujeito passivo.

§3º Entende-se por passível de reparação a irregularidade que apresente erro resultante de omissão ou indicação indevida de elementos formais que, por sua natureza, não implique falta de recolhimento do imposto.

§4º O disposto no “caput” também se aplica às mercadorias destinadas a contribuinte excluído do Cadastro Geral da Fazenda, CGF, em razão de baixa.

Art. 832. Esgotada a hipótese de legalização da mercadoria retida ou quando ficar evidenciado o propósito de fraude por parte do condutor ou depositário, será lavrado o competente auto de infração com retenção, quando cabível, no qual serão identificados, conforme o caso a razão social ou nome, endereço, CGC e CGF, identidade ou CPF do transportador ou possuidor da mercadoria e indicados os

motivos ensejadores da autuação, as disposições legais infringidas, a penalidade cabível e as assinaturas do autuado e do autuante.

Parágrafo único. Deverá ser igualmente objeto de retenção a mercadoria que for encontrada em local diverso do indicado na documentação fiscal, bem como aquela que constitua prova material de infração à legislação tributária.

Art. 833. Ficam também sujeitos à retenção, isoladamente ou em conjunto com a mercadoria em situação irregular, os documentos fiscais que se prestarem a comprovar a infração cometida ou a instruir processo administrativo-tributário.

Como se vê, a redação do texto acima paira perigosamente no limiar do que é considerado legal pelo STF em sua Súmula nº323, a qual diz ser “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Se por um lado a circulação de mercadorias em situação tributária irregular não deve ser permitida, sob o risco de tornar inócuas as cobranças, por outro o Estado não pode abusar de seu poder e prejudicar os contribuintes ou terceiros sem razoável motivação.

No mesmo sentido, podemos observar a Instrução Normativa nº 17, de 25 de maio de 2011, que trata dos procedimentos relativos ao recolhimento do ICMS com o emprego de Documento de Arrecadação Estadual (DAE), quando da entrada de mercadorias vindas de outras unidades da Federação, se adquiridas por contribuintes do ICMS. No §1º de seu artigo 1º, tal IN traz o seguinte texto:

§1º O DAE emitido nos termos do *caput* deste artigo pode ser quitado até 10º dia contados da data da geração do imposto devido nos sistemas informatizados desta Secretaria, hipótese em que a mercadoria só deve ser liberada mediante a quitação do tributo a ela correspondente.

Aqui se vê uma disposição bem mais temerária, pois é clara a intenção do legislador estadual de usar da retenção como meio coercitivo para o pagamento de tributo. Cabe ainda interpretar a criação de tal dispositivo à luz da cronologia da existência do Protocolo ICMS nº 21/2011: este foi publicado pelo CONFAZ em 1º de abril de 2011; em quase exatamente dois meses, em 30 de maio, a referida Instrução Normativa já estava nas páginas do Diário Oficial do Estado do Ceará, pronta para vigorar.

A aplicação do Protocolo ICMS nº21/2011 é ainda regulamentada no Ceará por dois Decretos: o nº 30.542, de 23 de maio de 2011, que basicamente repete o texto do referido Protocolo, e o nº 30.854, de 14 de março de 2012, que traz hipóteses de dispensa de cobrança.

### 3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

Quando observamos tais regramentos pelo prisma da regra matriz de incidência, o ICMS referente a vendas de mercadorias apresenta os seguintes elementos básicos (adaptado de BONAT, 2013):

- a) critério material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) critério temporal: a mudança da titularidade do domínio (ou da posse ostentatória da propriedade) da mercadoria;
- c) critério espacial: o estabelecimento em que se realiza a venda;
- d) critério pessoal ativo: Estados e Distrito Federal;
- e) critério pessoal passivo: a pessoa (física ou jurídica) que pratica operações de circulação de mercadorias de forma contínua, e com natureza comercial;
- f) critério quantitativo: a base de cálculo é o real valor da operação, havendo três possibilidades de alíquotas para operações de circulação de mercadorias.

Conforme observado nos tópicos anteriores, há uma série de elementos complicadores para a elaboração de uma regra matriz de incidência verdadeiramente completa. No escopo deste estudo, o critério material não exige maior aprofundamento, por se tratar do *e-commerce* na modalidade indireta uma incontestável operação de circulação de mercadorias.

O critério temporal aplicável se divide: para o Estado de origem, é o momento da concretização da venda com mudança de titularidade do domínio, ainda que não haja a transação do bem em si, tendo em vista que este deverá ser transportado; para o Estado de destino, o momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada. Tal partição temporal se reflete também na aplicação de alíquotas, sendo uma a cada momento.

O critério espacial é o primeiro a demandar um esforço de inteligência mais elaborado, pois, como leciona Guilherme Cezaroti (2005), ele é fundamental para determinar quem é o ente titular para arrecadar o imposto. Não há que se discutir que tal titularidade é de um Estado ou do Distrito Federal, porém resta em aberto saber qual Estado e em qual proporção tem direito a essa arrecadação.

O critério pessoal passivo traz complicação similar, pois, se por um lado as definições legais atribuem este papel ao vendedor habitual, a prática é de trazer a esta posição o consumidor final que não se enquadraria tipicamente nesta condição. Tais atitudes geram uma dissonância em relação ao que é prescrito constitucionalmente e pode ser resumido de maneira simples em cinco pontos, no qual um é a regra e outros quatro são exceções, como

bem fez o Ministro Joaquim Barbosa em seu voto (apoiado por unanimidade) na ADI 4.565, na qual questionava-se cobrança de ICMS feita pelo Estado do Piauí:

Nosso constituinte originário optou por um modelo híbrido de partilha da competência. Nos termos dos arts. 155, VII da Constituição, o estado de origem da mercadoria foi adotado como critério-padrão, com as seguintes especificações:

- a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas;
- b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna;
- c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual;
- d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

Por fim, o critério quantitativo é objeto de contenda em respeito às alíquotas aplicáveis, tendo em vista que o Estado de origem e o Estado de destino normalmente travam entre si uma guerra fiscal, na qual aquele pratica uma alíquota inferior à usual na Federação (ou até a isenção completa), enquanto este procura para si uma receita que tradicionalmente não lhe seria devida.

### ***3.2.1 Especificidades do Critério Pessoal***

Especificamente, o critério pessoal deve ser examinado com cuidado para chegarmos com precisão ao sujeito passivo — quem deve pagar o imposto. É necessário usar de cautela porque não apenas o contribuinte pode figurar no polo passivo desta relação jurídica, sendo cabível a ocorrência de substituição ou responsabilidade tributária, fenômenos que fazem a obrigação migrar da figura do contribuinte determinado em lei para um terceiro de certa forma interessado no pagamento do imposto.

Ensina Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 472):

Quando se pensa em matéria tributária, o primeiro impulso é imaginar que o sujeito passivo da obrigação tributária confundir-se-ia com o contribuinte, i.e., com a pessoa a quem poderia ser imputada a situação definida na hipótese de incidência. Nem sempre, entretanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal. Este será o responsável (*lato sensu*). Ou seja: nos termos do art. 121, há dois casos de sujeito passivo: o contribuinte ou o responsável.

Enquanto o contribuinte não precisa estar expressamente definido na lei, já que muitas vezes (mas nem sempre: veja o art. 42 do Código Tributário Nacional, que admite que mais de uma pessoa seja contribuinte do imposto sobre transmissão de

bens imóveis) sua identificação decorre do próprio estudo do critério material do antecedente normativo, o responsável (*lato sensu*) será expressamente definido pela lei.

Vê-se, portanto, que a análise apurada do critério pessoal é de suma importância para melhor entendermos os fatos que deram ensejo ao presente trabalho. No caso particular do ICMS, a substituição tributária é uma peculiaridade de comportamento *sui generis*, enquanto a responsabilidade tributária pode trazer uma solução para os problemas aqui em apreço.

### 3.2.1.1 Substituição Tributária

Podemos dizer que há três tipos de substituição tributária: a substituição para frente, a substituição para trás (também chamada diferimento), e a substituição *strictu sensu*. Na substituição para a frente, os valores devidos por fatos geradores futuros são arrecadados antecipadamente, com uma base de cálculo presumida. Na substituição para trás, apenas o último elo de uma cadeia produtiva paga o tributo — esse pagamento, portanto, é feito de forma integral. Por fim, na substituição propriamente dita há a troca de um obrigado por outro elemento participante de um mesmo negócio.

### 3.2.1.2 Responsabilidade Tributária

Já a responsabilidade tributária encontra-se descrita no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do Código Tributário Nacional.

O artigo 128 traz a seguinte redação:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

De sua leitura, depreende-se a possibilidade de o legislador atribuir responsabilidade tributária, contanto que haja vinculação ao fato gerador. Ou seja, não se admite a responsabilização de terceiro completamente estranho ao fato gerador, ainda que prevista em lei.

Na Seção II do referido Capítulo, é tratada a responsabilidade dos sucessores (adquirente, remetente, sucessor, cônjuge meeiro, espólio, pessoa jurídica de que resultar fusão, transformação ou incorporação, e pessoa que adquirir fundo de comércio ou estabelecimento

e continuar sua exploração). Já a Seção III lista terceiros responsáveis (pais, tutores, curadores, administradores de bens, inventariante, síndico, comissário, tabeliães, escrivães, serventuários de ofício e sócios).

### 3.3 Novos fatos sociais

O Direito precisa constantemente renovar-se para acompanhar a evolução natural das sociedades, e no caso do Direito Tributário isso é especialmente verdadeiro, podendo ser ilustrado com um pequeno desvio interdisciplinar.

Há o que na Biologia chama-se de Hipótese da Rainha Vermelha<sup>4</sup>, batizada com base em um evento que ocorre no livro *Through the Looking-Glass and What Alice Found There*, de Lewis Carroll. Nessa cena, a Rainha Vermelha explica à protagonista Alice que no País das Maravilhas é preciso correr o máximo possível para não sair do lugar<sup>5</sup>. Em Biologia, essa definição à primeira vista absurda é usada para descrever o processo de evolução paritária entre predadores e presas, por exemplo: estas desenvolvem defesas e aqueles especializações contra tais defesas num ritmo tal que mantém as populações constantes. Ambos estão, portanto, correndo (evoluindo) o máximo que podem simplesmente para não sair do lugar (para suas populações se manterem estáveis).

Em Direito, tal analogia já foi aplicada no âmbito penal e administrativo, com foco no combate ao crime, pelo jurista Marcos Rolim em sua obra *A Síndrome da Rainha Vermelha: Policiamento e Segurança Pública no Século XXI* (2009). No contexto da tributação, Estado e particulares experimentam uma corrida armamentista entre mecanismos de cobrança e formas de elisão fiscal<sup>6</sup>, de maneira que aquele consiga arrecadar o bastante para se sustentar e manter o funcionamento dos serviços públicos, e esses almejam reduzir o impacto da tributação sobre seus patrimônios. Sempre que o Estado cria uma nova hipótese de incidência tributária, há naturalmente a propensão dos particulares a evitarem essa hipótese e buscar

---

<sup>4</sup> Para mais detalhes sobre a teoria biológica, vide publicação de Biazoli Jr. *et al*, **A Hipótese da Rainha Vermelha**, disponível em <<http://cocminas.com.br/arquivos/file/EURIPEDDES%201%20Hipotese%20da%20Rainha%20Vermelha.pdf>>, e Lively *et al*, **Red Queen hypothesis supported by parasitism in sexual and clonal fish**, em NATURE, vol. 344, p. 864-866.

<sup>5</sup> “Well, in our country,” said Alice, still panting a little, “you’d generally get to somewhere else — if you ran very fast for a long time, as we’ve been doing.”  
“A slow sort of country!” said the Queen. “Now, here, you see, it takes all the running you can do, to keep in the same place. If you want to get somewhere else, you must run at least twice as fast as that!” (p. 46)

<sup>6</sup> Que fique clara a distinção entre “elisão fiscal”, prática de planejamento tributário que opera dentro da licitude, e “evasão fiscal”, que envolve sonegação de impostos e é punível penalmente. Neste contexto, estamos nos referindo à primeira, não sendo a segunda parte do escopo do presente trabalho.

alternativas livres de exação. Por ser matematicamente quantificável, a aplicação da Hipótese da Rainha Vermelha pode ser testada no âmbito da arrecadação de impostos pelo Estado, porém esse tema deverá ser abordado em outros estudos.

O que podemos deduzir por ora, a respeito dessa corrida entre Estado e contribuintes, é o surgimento e o uso de inúmeras ferramentas e tecnologias que existem num vácuo de regulação para evitar procedimentos de tributação. O comércio através de mecanismos não presenciais é um desses casos em que os fatos surgem e a aplicação das normas é inicialmente inadequada, para só então o legislador poder alcançar de forma satisfatória o contexto em que a sociedade se encontra.

### ***3.3.1 A evolução da circulação de mercadorias***

Os atos de comércio são, tradicionalmente, presenciais. Neles um vendedor oferta uma mercadoria, a qual consiste em um bem móvel material, em troca de um preço em dinheiro<sup>7</sup>. Um comprador interessado nessa mercadoria arca com o ônus do preço estabelecido pelo vendedor e a operação se concretiza com a tradição do bem objeto do negócio. Justamente por causa dessa última etapa a presença de comprador e vendedor no mesmo ambiente se fazia necessária, pois era indispensável a ocorrência da troca.

Nesses moldes tradicionais, apontar o local onde a relação de compra e venda ocorreu é simples e direto: no local onde foi concluído o negócio, a tradição da mercadoria. A evolução dos meios de comunicação e sistemas bancários trouxe complicações antes inexistentes para esse tipo de operação.

Comprador e vendedor não mais precisam estar no mesmo ambiente físico para realizar uma negociação. Por telefone ou pela *internet* é possível estipular o preço de uma mercadoria, e a transferência de valores pode se dar inteiramente através de operações digitais, sem o manuseio de moeda. A mercadoria é entregue não diretamente ao comprador, mas a um terceiro participante, cujo papel é unicamente fazer a ponte entre as partes, transportando o bem de um ponto a outro. Ocorrem duas tradições: entre vendedor e transportador, e entre este e comprador. O dinheiro envolvido nessa relação é completamente intangível, existindo apenas na forma de dados que trafegam nas redes bancárias.

---

<sup>7</sup> Historicamente, o escambo é precursor do comércio. Nele, uma mercadoria é trocada por outra, à qual atribui-se igual valor. O uso do dinheiro já foi uma evolução desse tipo de relação comercial.

Daí restam dúvidas quanto ao local onde e o tempo quando se concluiu a transação. Seria no ato da entrega da mercadoria no domicílio do comprador? Seria no momento do pagamento, na agência bancária que recebeu o depósito do preço? No ato da saída do bem do armazém do vendedor, quando ele é entregue ao prestador de serviço de entrega? Ou seria bem antes, quando o comprador manifesta remotamente seu interesse pela mercadoria?

Elucidar esses parâmetros é necessário porque através deles são determinados diversos elementos essenciais à devida cobrança dos tributos incidentes sobre essa operação de compra e venda, mas antes é preciso definirmos bem o foco de nosso trabalho, que é o comércio através da *internet*.

### 3.3.1.1 E-commerce

O comércio eletrônico é uma aplicação da Rede Mundial de Computadores em operações de compra e venda estabelecidas entre empresas e indivíduos (B2C), entre empresas (B2B) ou entre indivíduos (C2C).

A venda de bens materiais pela *internet*, quando somente a aceitação dos termos da oferta é feita mediante envio de dados e os objetos da transação são enviados por meios tradicionais aos consumidores, é chamada de comércio eletrônico indireto. Sobre estas operações há a incidência de ICMS, pois os objetos delas são unanimemente considerados mercadorias, segundo a definição clássica destas.

O comércio eletrônico direto, por sua vez, é aquele em que tanto a aceitação da proposta quanto o objeto da troca são transmitidos de computador para computador, sem passagem pelo plano físico — como no caso da compra de *software*, livros, músicas e filmes, itens de cunho predominantemente intelectual, passíveis de redução a códigos binários interpretáveis por computadores. Neste caso há divergências na classificação dos bens incorpóreos como mercadorias ou não, e conseqüentemente não é unânime a opinião quanto à incidência de ICMS sobre as operações que os envolvem.

A esse respeito, ensina Carlos Francisco de Sousa Maia (2011, p. 330):

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

Guilherme Cezaroti (2005) esclarece ainda a sinonímia entre comércio eletrônico direto/indireto e imediato/mediato, usando a presença ou não de um intermediário (especificamente um prestador de serviço de entrega do objeto do contrato) como referência para a classificação. Não havendo intermediário, o *e-commerce* é direto ou imediato; havendo, trata-se da modalidade indireta ou mediata.

No presente trabalho o comércio eletrônico indireto é o foco de estudo, pois é nele que se apresentam as etapas sujeitas aos problemas em exame.

Segundo dados da e-Bit, divulgados pelo site E-Commerce.ORG (2013), o chamado *e-commerce* (aquisição de bens pela internet) movimentou em 2012 cerca de R\$22,5 bilhões<sup>8</sup>. Nesta modalidade de compra, em 2011, cerca de 15% das aquisições foram de eletrodomésticos, com outros 12% de produtos de informática. Já segundo a Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviços (Abecs), somente no primeiro semestre de 2014, o comércio eletrônico foi responsável por 25,1% das operações feitas com cartões de crédito (E-Commerce News, 2014).

Quando uma dessas compras é feita de um Estado, sendo o fornecedor de outro Estado, temos a incidência do supramencionado Protocolo nº 21/2011 e a sujeição a uma série de problemas em potencial.

### **3.4 (In)Adequações do ICMS ao *e-commerce***

O Comitê Gestor da Internet no Brasil (CGI.br), através da Carta de Princípios do Comércio Eletrônico publicada em documento do Fórum do Comércio Eletrônico (FCE), traz a preocupação com a regulação do *e-commerce* diante do atual panorama tributário.

[...] os obstáculos advêm da inexistência de legislação específica para o comércio eletrônico e da aplicação não uniforme das leis existentes. Esses obstáculos geram incerteza quanto ao regime jurídico aplicável aos serviços da sociedade da informação e por isso criam insegurança jurídica.

Ao observamos que o sujeito ativo do ICMS é determinado pelo local da realização da compra, fica clara a sujeição do *e-commerce* indireto a problemas. Qual o Estado titular para a cobrança desse imposto? Num ato de comércio eletrônico, a transação muitas vezes se dá entre um humano operando um computador pessoal e um sistema informatizado

---

<sup>8</sup> Excluídas desta soma as aquisições de automóveis, passagens aéreas e os leilões on-line.

funcionando em servidores localizados fora do estabelecimento físico da empresa vendedora. Além disso, mesmo após fechado o contrato de compra e venda, a mercadoria pode ser enviada ao comprador diretamente de um depositário, sem passar pela edificação de onde o vendedor administra seus negócios. Diante desses elementos complicadores, é necessário analisar a redação dos arts. 11 e 12 da Lei Kandir de forma cuidadosa, pois eles foram escritos em uma realidade diferente da atual.

É concebível a ocorrência do fato gerador do ICMS no local de acesso à loja eletrônica. O argumento seria de que uma versão eletrônica do estabelecimento se deslocaria até a máquina usada pelo consumidor final, de maneira que a operação é fechada no Estado do comprador, restando apenas o deslocamento da mercadoria de um depósito até o destino. Essa linha de pensamento se ampara na interpretação da alínea c do inciso I do art. 11 da Lei Kandir. Isso daria ao Estado destinatário a titularidade para arrecadar o imposto, no momento da entrada em seu território.

Outra possibilidade seria considerar o os incisos I e III do art. 12 da Lei Kandir determinantes para essa apuração, pois levam em conta o momento da saída da mercadoria, e não a realização da operação de compra e venda. Dessa forma, o local onde o bem se encontra no momento da venda é o que determinaria o Estado titular de direito para a arrecadação do ICMS, no momento da saída do armazém.

Em um caso ou em outro, se o destinatário for também contribuinte do ICMS, não resta dúvida quanto à alíquota a ser aplicada, graças ao texto constitucional no inciso VII do §2º do art. 155, que é claro a esse respeito: aplicar-se-á a alíquota interestadual. Não sendo contribuinte o destinatário, porém, a alíquota aplicada é a interna. Jaz nessa diferenciação parte do problema, pois é preciso determinar se o consumidor final ao qual a mercadoria se destina pode ser categorizado como contribuinte ou não.

Nesse aspecto, o *caput* do art. 4º da Lei Kandir dá a definição do contribuinte em regra, e por ela o consumidor final que adquire bem para uso próprio não se enquadra como contribuinte. O parágrafo único do supracitado artigo descreve quatro exceções a essa regra, sendo duas direcionadas aos importadores de bens e serviços, uma aos adquirentes em leilão, e uma aos compradores de certos derivados de petróleo. Não temos, por enquanto, a situação de contribuinte alterada a ponto de abarcar o exemplo abordado no início deste trabalho — uma pessoa física que compra de empresa nacional um bem durável para uso pessoal.

Em sequência, o art. 5º da Lei Kandir abre uma importante brecha para a inclusão de terceiros como contribuintes, mas traz um requisito formal e outro material para

que tal adequação se dê. O requisito formal é que se faz necessária edição de lei para incluir terceiro como contribuinte. O requisito material é que só poderá haver essa inclusão se o contribuinte ou responsável primário (no caso do ICMS, o vendedor) faltar com sua obrigação seja por ato ou omissão.

## 4 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

Tão logo foi publicado o Protocolo nº 21/2011, os problemas gerados por sua aplicação motivaram a abertura de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal. A primeira, de número 4.628 (relator Ministro Luiz Fux), foi intentada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), enquanto uma segunda, de número 4.713 (e distribuída por dependência em relação à primeira), pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

### 4.1 Argumentos pela inconstitucionalidade do Protocolo

As partes autoras das ADIs supracitadas alegam afronta aos artigos 146, inciso I, 150, incisos IV e V, e §7º, 152, 155, §2º, inciso VII, alíneas a e b, e inciso VIII, e 170, inciso IV e parágrafo único, da Constituição.

No art. 146 a ofensa estaria no fato de ser atribuição de lei completar a solução de conflitos de competência em matéria tributária entre entes federados. Por ser foco do Protocolo em ataque a questão da titularidade ativa entre Estados para cobrança do ICMS em determinados tipos de operação de compra e venda, tal instrumento normativo seria inadequado para a solução desse conflito.

Os incisos IV e V do art. 150 e o art. 152 da Constituição trazem três das limitações do poder de tributar do Estado, a saber:

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

[...]

IV — utilizar tributo com efeito de confisco;

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

[...]

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Fica clara a alegação de efeito confiscatório da cobrança pelos moldes do Protocolo ICMS nº 21/2011 quando seguimos o exemplo contido na redação da Petição Inicial da ADI 4.628:

Conforme previsão constitucional (art. 155, VII, "b")	Conforme ocorrerá por conta do Protocolo ICMS no. 21/2011
Base de Cálculo: 1.000	Base de Cálculo: 1.000
Alíquota interna de Santa Catarina: 17%	Alíquota interna de Santa Catarina: 17% +
Valor devido de ICMS ao Estado de origem: R\$ 170,00	Diferença entre a alíquota interna da Paraíba e o percentual previsto no inciso I da Cláusula Terceira do Protocolo: 10% (17% - 7% = 10%)  Valor do ICMS total devido: R\$ 170,00 (ICMS de Santa Catarina) + R\$ 100,00 (ICMS da Paraíba) = R\$ 270,00

Vejamos, para melhor compreensão do que estamos afirmando, uma hipótese de tributação nos termos pretendidos pelo Protocolo ICMS no. 21/2011, utilizando-se como valor da hipótese R\$ 1.000,00 (mil reais) referente a um bem destinado a consumidor final não contribuinte do Estado da Paraíba (um dos Estados signatários do Protocolo) e tendo como Estado de origem o Estado de Santa Catarina (não signatário do mesmo):

Em síntese, na hipótese levantada ocorreria um aumento no valor total a ser pago de ICMS na casa de 58,82% (diferença entre R\$ 170,00 e R\$ 270,00), considerando que se terá que pagar o imposto à alíquota interna (17%) ao Estado de Santa Catarina, que à evidência não abrirá mão de sua parcela, e um diferencial (10%) ao Estado destinatário, na hipótese apresentada, o Estado da Paraíba.

A limitação ao tráfego de bens estaria caracterizada e seria amplificada pelo fato de as cobranças tornarem inviáveis as transações interestaduais, quebrando a liberdade de circulação que deveria ser encontrada dentro das fronteiras de um país e, conseqüentemente, minando a livre concorrência entre empresas localizadas em diferentes Estados. A soma desses fatores nos levaria à ofensa apontada dos dispositivos do art. 170 da Lei Maior.

O §7º do art. 150 aplica o princípio da legalidade nos casos de substituição em matéria tributária, estabelecendo que apenas a lei pode determinar tais situações — no caso do ICMS especificamente, lei complementar federal amparada por lei estadual. Dessa maneira, o Protocolo em ataque não seria hábil para, em sua Cláusula Segunda, estabelecer que o vendedor seria devedor de alíquota complementar na qualidade de substituto. Ainda assim, dada a peculiaridade de a substituição tributária para frente viabilizar restituições futuras, nas vendas a consumidor final não há mais operações tributáveis. Por esse motivo, na Inicial esta situação foi descrita pela parte autora como uma “verdadeira barafunda”.

Como já visto no capítulo anterior, ao traçarmos um panorama constitucional do ICMS, as alíneas a e b do inciso VII do §2º do art. 155, bem como o inciso VIII do mesmo parágrafo, encerram em si dois dos principais critérios de repartição ou não de ICMS entre Estado de origem e de destino da mercadoria. A ofensa do Protocolo nº 21/2011 estaria no

fato de estabelecer repartição de receita quando da aquisição de mercadoria por consumidor final não contribuinte do imposto.

## 4.2 Argumentos pela constitucionalidade do Protocolo

Em nome da brevidade, serão abordados neste tópico os temas trazidos especificamente pelo Estado do Ceará, tendo em vista que houve a manifestação de mais 11 Estados e do Distrito Federal em cada uma das ADIs em foco, fugindo ao nosso escopo apreciar cada uma delas.

Preliminarmente, foi apontada a inadequação formal da ADI como instrumento para questionar um Protocolo do CONFAZ, alegando-se que nele não estaria contida força normativa, generalidade, coercibilidade ou abstração atacáveis em ação direta. Fosse ele um Convênio, por outro lado, seria passível de controle concentrado de constitucionalidade, por ser esta espécie de acordo do CONFAZ dotada de força em relação aos Estados. Ademais, a mera publicação do Protocolo não geraria obrigação para o contribuinte, sendo o surgimento desta dependente da edição de lei estadual que ponha em prática o acordo firmado entre os Estados signatários — o que, como bem se viu, foi exatamente o objetivo do Decreto nº 30.542, de 23/05/2011.

Ainda a título de preliminar, observou-se que um Protocolo não poderia ser objeto de ADI por ser este tipo de processo constitucional reservado para a observação da constitucionalidade de leis federais ou estaduais, conforme a liberalidade do inciso I da alínea a do art. 102 da Constituição. Por se tratar de ato interestadual, o Protocolo fugiria a esta definição, não sendo pois passível de ataque.

Uma terceira preliminar arguída aponta a tese de que no *e-commerce* existiria um estabelecimento “virtual” no Estado do comprador da mercadoria, de forma a enquadrar-se a repartição da cobrança não como uma questão de envio direto a consumidor final, mas sim de envio de um ponto de distribuição no Estado de origem ao estabelecimento virtual no Estado de destino. Chega-se a dizer, na argumentação, que “o endereço eletrônico da empresa verejista [*sic*] localizada em outro Estado da Federação equipara-se, para fins de tributação, a um estabelecimento não inscrito no cadastro estadual”.

Como já vimos, essa é uma interpretação do §3º do art. 11 da Lei Kandir, e justamente por isso é apontada como impeditiva para a ADI, dado que não cabe ao Supremo conhecer de inconstitucionalidade que dependa de análise direta de texto legal como

intermediário. No caso, a constitucionalidade do Protocolo seria dependente da compreensão da definição de estabelecimento trazida em Lei Complementar, não cabendo ao STF esse tipo de análise mediata.

Nesta mesma linha de argumentação, apontou-se que, em sede de fundamento de validade, o Protocolo não se baseia diretamente no texto da nossa Carta Magna, mas sim em determinados trechos da Lei Kandir e do Código Tributário Nacional. Desta forma, estados esses dentro da zona de constitucionalidade e estando o Protocolo adstrito às normas por eles preconizadas, não se haveria de abordar os temas deste via ADI, por não existir ofensa direta à Constituição. As possíveis irregularidades contidas no Protocolo deveriam ser atacadas e analisadas à luz das normas nas quais ele foi baseado diretamente.

Sucedâneo, a argumentação indica que o Protocolo evitaria uma discriminação praticada entre os consumidores que adquirem produtos em estabelecimentos físicos e aqueles que fazem uso do *e-commerce* indireto. Nessa mesma linha de pensamento, haveria atentado à livre concorrência pelo fato de as empresas que fazem uso de sítios eletrônicos não possuírem cadastro estadual, enquanto as que abrem filiais tradicionais possuem — sendo, pois, obrigadas a recolher ICMS no Estado onde ocorre a venda a consumidores finais. A ausência de arrecadação<sup>9</sup>, por conseguinte, levaria à quebra do Pacto Federativo por comprometer a autonomia financeira dos Estados de destino, tendo em vista a relevância fiscal do ICMS e o fato de, sem o Protocolo, sua arrecadação se dar exclusivamente nos poucos Estados de origem, tipicamente mais desenvolvidos. Por conseguinte, estaria-se seguindo na contramão do princípio da redução das desigualdades regionais.

Quanto a possíveis divergências entre a natureza do Protocolo e o texto constitucional, alegou-se que este se encontraria com certa defasagem em relação à realidade fática, sendo necessária uma interpretação além da literalidade das palavras para adequar a prática aos princípios da Lei Maior. Usam como exemplo a definição do casamento e as decisões do STF em prol das uniões homoafetivas, de maneira a ilustrar as limitações deletérias de interpretações demasiadamente restritivas ao texto da Constituição.

Foi trazido como precedente de validade da repartição de receita do ICMS o Convênio n° 107/1989, segundo o qual nas vendas interestaduais de carros novos tal imposto deve ser repartido entre Estado de origem e de destino, por repasse administrativo.

---

<sup>9</sup> Em números, entre os anos de 2010 e 2011, o Estado do Ceará teria deixado de arrecadar mais de R\$125 milhões por causa de liminares impedindo a aplicação do Protocolo.

### 4.3 Do julgamento

Em 17 de setembro de 2014, o pleno do STF decidiu, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, seguindo o voto do Ministro Relator Luiz Fux na ADI 4.628. Este foi proferido em fevereiro do mesmo ano, quando da decisão monocrática que concedeu medida cautelar suspendendo a aplicação do Protocolo.

Como ponto de partida de sua decisão, o Ministro Fux tomou duas ADIs de temática similar, ambas relatadas pelo Ministro Joaquim Barbosa, uma em que é atacada Lei Estadual do Piauí (ADI 4.565) e outra em que o ataque recai sobre Lei paraibana (ADI 4.705). Na primeira, um dos fundamentos para a concessão de liminar para suspender a eficácia da Lei questionada foi a necessidade de reforma tributária na Constituição Federal para alterar o critério de partilha (atualmente restrito à origem da mercadoria, e que a Lei Estadual visava a converter em repartido entre origem e destino). Na segunda, a fundamentação é similar, com ênfase na supressão da “guerra fiscal” e determinação do Congresso Nacional como palco legítimo no qual sejam discutidas e combatidas as desigualdades regionais, não cabendo a um destreinado Estado retaliar o que considera injustiças perpetradas por outros entes federados.

Lecionou o Ministro Relator o fato de que a Constituição da República Federativa do Brasil traz em seu bojo elementos suficientes para a delimitação das regras matrizes de incidência do ICMS (pluralidade necessária pelo fato de este imposto abranger diversos tipos de operação, destacando-se que no presente trabalho apenas uma delas está em foco). Asseverou, ademais, que a regra para a incidência é o Estado de origem, sendo exceções somente os casos já observados através de lição do Ministro Joaquim Barbosa em seu voto na ADI 4.565.

Compreende o Ministro que há risco de prejuízo ao pacto federativo pelo fato de a sistemática constitucional estar de certa forma defasada em relação à realidade, contudo assevera que a competência dada pela Carta Magna aos Estados não lhes confere poderes para instituir por conta própria novas regras de cobrança, ignorando o que está posto<sup>10</sup>. Se há situação de agravamento de desigualdades regionais ou não, tal contexto deverá ser corrigido mediante Emenda Constitucional, e não por deliberação direta dos Estados, seja por conta própria ou através do CONFAZ.

---

<sup>10</sup> Note-se que “ignorando” é o termo usado pelo Ministro em seu voto, apesar de o argumento dos Estados considerar sua atuação como “interpretando”.

Abordando as consequências práticas da aplicação do Protocolo e de normas em conteúdo similares a ele, o Ministro questiona a lesividade, ao consumidor final, de cobranças de ICMS instituídas unilateralmente por Estados. Haveria prejuízo à segurança e à previsibilidade das relações comerciais, pois cada transação interestadual poderia estar sujeita a regramento diferente. No final das contas, a ampliação da carga tributária seria sustentada unicamente pelo repasse aos cidadãos, por se tratar o ICMS de um imposto indireto, cujo reflexo econômico é de difícil delimitação para os consumidores finais.

Demonstrou repúdio à prática declarada de apreensão de mercadorias cujos fornecedores não aderiam ao recolhimento previsto no Protocolo, método de coerção a pagamento conhecido como “sanção política” e vedado pela já mencionada Súmula nº 323 da Suprema Corte (“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”).

Por fim, votou o Ministro em prol da modulação dos efeitos na declaração da inconstitucionalidade do Protocolo, alegando ser demasiado o prejuízo causado por sua aplicação e apontando o efeito pedagógico de tal modulação ao reprimir a desobediência patente ao texto constitucional. Desta maneira, a medida cautelar foi concedida com efeitos *extunc*, sendo a modulação no julgamento aplicada com efeitos até a data da concessão da cautelar.

Por fim, decidiu-se por unanimidade, tanto na ADI 4.628 quanto na 4.731 pela inconstitucionalidade do Protocolo, sendo determinada por maioria a modulação dos efeitos temporais até a concessão da cautelar na ADI 4.628.

#### **4.4 Das Propostas de Emenda à Constituição**

Está em (lenta) tramitação a PEC nº 233/2008, a qual contém diversas alterações ao Sistema tributário Nacional. Se aprovada, tal emenda pode sanar a problemática que o Protocolo ICMS nº 21/2011 buscou conturbadamente remediar. Entre outras mudanças, ela revoga o §3º do art. 155 da Carta Magna, deslocando a matéria nele tratada para o novo art. 155-A, deslocado para uma nova seção (IV-A), intitulada “Do Imposto de Competência Conjunta dos Estados e do Distrito Federal”.

Senão vejamos a redação desse dispositivo em seu §3º:

§3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I — o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II — a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino;

III — poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

Vê-se completamente solucionada a questão, tendo em vista que haveria previsão constitucional clara e direta da repartição, se existente, entre os Estados de origem e de destino da mercadoria, com notável favorecimento deste. Suprem-se, pois, as principais razões de ser do malfadado Protocolo ICMS nº 21/2011, sem o risco de bitributação, de aplicação de sanções políticas ou de descolamento injusto do ônus econômico para terceiro.

Além do texto da Proposta de Emenda em si, podemos observar o trecho relevante da respectiva Exposição de Motivos:

O §3º do art. 155-A estabelece que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas.

Na mesma linha de prover o sistema normativo de medidas que permitam a boa aplicação de possíveis modelos a serem definidos em lei complementar para aplicação do princípio do destino no novo ICMS, é proposta a regra a ser inserida no art. 34 da Constituição, prevendo hipótese de intervenção federal na unidade federada que reter parcela do novo ICMS devido a outra unidade da Federação. A inserção de dispositivo no art. 36 da Constituição prevê que a proposição de tal intervenção ficará a cargo do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

Tem-se na redação desta PEC uma forma estruturada de permitir a aplicação de um mecanismo de tributação exequível e com meios de coerção aos Estados que contrariarem as disposições. Isso evitaria uma situação de anomia em que entes federados de poder paritário disputam pela arrecadação, prejudicando partes incapazes de suportar tamanha pressão vinda de várias direções simultaneamente.

Além desta Proposta de Emenda, temos uma sugestão de reforma mais recente, a PEC nº 197/2012, que busca solucionar o problema da tributação de compras interestaduais mediante a equiparação de consumidores finais contribuintes e não-contribuintes, ensejando a repartição tributária em ambos os casos, ao contrário do que ocorre atualmente. Isso aconteceria mediante alteração nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155, os quais passariam a ter a seguinte redação:

VII — nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre:

a) a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando o consumidor final for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto;

VIII — a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Outra solução elegante trazida por esta Emenda é o fato de atribuir corretamente a responsabilidade pelo pagamento do imposto em foco: por não fazer sentido deslocar o ônus ao consumidor final não contribuinte do imposto, fica clara e evidente a responsabilidade do remetente neste caso em recolher o ICMS. Resta preservada, desta forma, a relação tributária à qual o consumidor final é, em regra, estranho, evitando-se uma aberração como a que trouxemos na abertura do presente trabalho.

## 5 CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho analisamos em detalhe a conturbada existência do Protocolo ICMS nº 21/2011, desde a motivação fática para sua criação até a apreciação de sua inconstitucionalidade pelo STF. Nesta trajetória, foram observados diversos pontos de rigidez e outros de fragilidade neste tema, de forma que é possível traçar um panorama no qual vislumbram-se soluções para os problemas em foco.

A primeira e central conclusão a que podemos chegar é que a aplicação do Protocolo nº 21/2011 no Ceará e em outros Estados é deletéria ao cidadão e ofensiva à ordem tributária nacional, pois na prática faz recair sobre o consumidor final não contribuinte do ICMS o ônus do pagamento integral da alíquota interestadual cobrada pelos Estados de destino das mercadorias. Isso tem reflexos abusivos nas práticas mercantis, pois gera bitributação e, por conseguinte, confere caráter confiscatório ao imposto. Foi, portanto, acertada a decisão do STF ao declarar sua inconstitucionalidade e vedar sua posterior aplicação, atribuindo a uma futura reforma tributária encabeçada pelo poder constituinte reformador a missão de corrigir as disparidades geradas pela defasagem do Direito em relação à sociedade.

Em segundo plano, e numa aparente contradição, posicionamo-nos em defesa de certos elementos contidos no Protocolo. As queixas aventadas pelos Estados que participaram de sua ratificação são bem fundadas em fatos concretos e incontestáveis, os quais dão vazão a um *status quo* que carece de saneamento urgente, de forma que é compreensível (ainda que inaceitável) o uso dessa atrapalhada ferramenta de adequação do sistema tributário à realidade.

Neste aspecto, a Fazenda Estadual poderia (e ao que parece tentou) encontrar um alento ao tratar como contribuinte o consumidor final numa operação realizada pela *internet*, pois neste contexto haveria repartição do ICMS e, consequentemente, tanto o Estado de origem quanto o de destino da mercadoria receberiam seu quinhão. A forma como o Protocolo mensura o sistema de cobrança do ICMS nas operações interestaduais via *e-commerce* seria justa e razoável (vide o fato de ter inclusive previsão constitucional em certas situações), não fosse o fato de os Estados de origem não abrirem mão de nenhum centavo de sua alíquota interna. Essa falta de integração entre os Estados de origem e os de destino é a verdadeira fonte da problemática: aqueles, com base no texto vigente da Constituição, recusam-se a repartir uma arrecadação que lhes pertence de direito; estes, num exercício de inovação

tributária, arvoram-se em legislar muito além de suas competências para corrigir uma injustiça perpetrada pelo avanço desenfreado da tecnologia.

Não seria grande absurdo, inclusive, atribuir ao consumidor final o papel de responsável tributário, pois como vimos este precisa apenas guardar uma certa relação com o fato gerador do imposto para estar sujeito a ocupar o polo passivo da relação tributária. Se fosse adotada esta solução, ao consumidor final caberia diretamente o recolhimento do imposto. Tal sistemática não é, na prática, muito diferente dos repasses que acontecem atualmente, e podemos ainda considerá-la positiva se levarmos em conta o fato essa responsabilidade tributária impingida ao consumidor final conceder um pouco mais de transparência às operações mercantis, pondo em evidência o componente tributário no preço das mercadorias, algo que ainda hoje é muito pouco praticado no Brasil. A carência de Lei Complementar que estabeleça essa responsabilidade tributária, contudo, inviabiliza tal consideração, mas isso não significa que ela não possa ser aventada numa futura reforma do nosso sistema de tributação.

Vê-se, em linhas gerais, que o Protocolo e a cobrança repartida são cercados de boas intenções, o que equivaleria a dizer que materialmente eles concretizam alguns dos princípios mais basilares do nosso ordenamento jurídico: a redução das disparidades regionais, a solidariedade federativa e o interesse público. Sua execução formal, contudo, é eivada de tantos vícios insanáveis que se torna impossível cogitar a perpetuação de sua existência, tanto que a declaração de sua inconstitucionalidade baseou-se mais em questões formais e procedimentais do que em justiça material<sup>11</sup>. Há ainda o agravante de a aplicação do Protocolo ser maculada pelas apreensões de mercadorias testemunhadas em (também negadas como “rumores” por) vários Estados, sanções políticas expressamente vedadas pelo Supremo.

Tivesse o mesmo conteúdo material do Protocolo passado pelos trâmites adequados para concretizar-se na forma de Emenda Constitucional, Lei Complementar e, *a posteriori*, ratificado pelas legislações estaduais, não teríamos esta discussão e uma série de inconvenientes para comerciantes e compradores teriam sido evitados. Tais alterações nos parecem necessárias e urgentes, e sua devida regulação para evitar abusos como as apreensões poderá trazer bons resultados para todas as partes envolvidas — quem vende, quem compra e quem arrecada.

---

<sup>11</sup> Evidentemente, as formalidades na elaboração de leis e até mesmo o princípio da legalidade tributária existem para proteger o contribuinte, contudo é nossa posição que deve haver um sopesamento entre a necessidade do Estado de tributar e as formas como a exação é praticada.

## REFERÊNCIAS

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: 13 nov. 2013.

BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993)>. Acesso em: 19 dez. 2013.

BONAT, Alan Luiz. ICMS e Comércio Eletrônico: A regra matriz de incidência tributária e o Protocolo 21/2011 do CONFAZ. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Ano 2 (2013), nº 6, p. 4647–4691.

BLOEMER, Luciane Cristina; PICOLLI, Márcio Aparecido Pereira. A Guerra Fiscal do ICMS Promovida pelo E-Commerce nas Operações Interestaduais: Análise do Protocolo ICMS 21/2011. **Caderno de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**. Boa Vista, n. 01, 2013

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 25 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 30 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 16 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.** Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 22 set. 2013.

CAETANO, Cristina Fernandes. **Incidência do ICMS nas Vendas pela Internet.** 2011 Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/CRISTINA%20FERNANDES%20CAETANO.pdf>>. Acesso em: 21/09/2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 10 ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho 1997 — Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS)**. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/servicos\\_online/folio/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/servicos_online/folio/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em: 15 out. 2014.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 17, de 25 de maio de 2011**. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/servicos\\_online/folio/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/servicos_online/folio/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em: 15 out. 2014.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONFAZ. **Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011**. Disponível em <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em: 25 set. 2013.

E-COMMERCE.ORG. **Evolução da internet e do e-commerce**. Disponível em <<http://www.e-commerce.org.br/stats.php>>. Acesso em: 29 out. 2013.

E-COMMERCE NEWS. **E-commerce brasileiro responde por uma em cada quatro transações via cartões no primeiro semestre do ano**. Disponível em: <<http://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/e-commerce-brasileiro-responde-por-uma-em-cada-quatro-transacoes-via-cartoes-no-primeiro-semester-do-ano>>. Acesso em: 01 out. 2014.

ELIAS, Eduardo Arrieiro. Protocolo 21/11 piora guerra fiscal no e-commerce. **Revista Consultor Jurídico**, 21 de abril de 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

FERNANDES, Edison. Jabuticaba Tributária. Coluna Fio da Meada: Decifrando as leis e os tributos do país, em **Valor Econômico**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/3248166/jabuticaba-tributaria>>. Acesso em: 06 set. 2014.

FERRAZ, Roberto. **Liberdade e Tributação: a questão do bem comum**. 2013. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>> Acesso em: 11/11/2014.

FONSECA, Bernardo Carvalho. **O ICMS nas vendas pela Internet e a nova faceta da “guerra fiscal” entre os estados**. Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, no curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2011. Orientador: Prof. Valcir Gassen.

FÓRUM DO COMÉRCIO ELETRÔNICO (FCE). **Carta de Princípios do Comércio Eletrônico**. Disponível em: <[http://noticias.pgr.mpf.gov.br//noticias/noticias-do-site/copy\\_of\\_pdfs/carta-principios.pdf](http://noticias.pgr.mpf.gov.br//noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/carta-principios.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2014.

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

GRAU, Guillermo. **O ICMS no comércio eletrônico: Nova guerra fiscal**. Belo Horizonte: Multitexto, 2011. Disponível em: <[www.multitexto.com.br/?p=1252](http://www.multitexto.com.br/?p=1252)>. Acesso em: 10 set. 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário nas súmulas do STF**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32.2, p. 223–259, jul./dez. 2012.

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

MELLO, Fernando Cesar Thiago de. ADI 4.628. 2011.

ROLIM, Marcos. **A síndrome da rainha vermelha: policiamento e segurança pública no Século XXI**. 2 ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed: Oxford, Inglaterra: University of Oxford, Centre for Brazilian Studies, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

UNIVERSITY OF PENNSYLVANIA. Taxes in the Ancient World. **University of Pennsylvania Almanac**, v. 48, n° 28, 2 abr. 2002. Disponível em: <<http://www.upenn.edu/almanac/v48/n28/AncientTaxes.html>> Acesso em: 11 nov. 2014.

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