



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IOLANDA PINHEIRO FIGUEIREDO

A INCONSTITUCIONALIDADE DO FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS
NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

FORTALEZA

2015

IOLANDA PINHEIRO FIGUEIREDO

A INCONSTITUCIONALIDADE DO FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS
NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professora Lara Capelo Cavalcante

FORTALEZA

2015

IOLANDA PINHEIRO FIGUEIREDO

A INCONSTITUCIONALIDADE DO FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS
NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Lara Capelo Cavalcante (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Mestre Denise dos Santos Vasconcelos Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Doutora Kilvia Souza Ferreira
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais.

Ao amor da minha vida, Raul.

À minha querida orientadora
Lara, que tanto me auxiliou
nesse percurso.

RESUMO

O ICMS é imposto de competência estadual e não-cumulativo representando, no Brasil, o pilar da tributação indireta, uma vez que a soma do montante arrecadado pelos Estados-membros supera a de qualquer outro tributo, tornando-se a principal fonte de receita dos Estados-membros. Devido à sua importância, o sistema de arrecadação do ICMS é tema bastante discutido, sobretudo em vista das disputas fiscais entre os Estados-membros e das perplexidades relacionadas com a exigência desse imposto, uma vez que existem diferentes fazendas públicas estaduais responsáveis pela cobrança do tributo em questão. A opção do Brasil de conferir aos Estados-membros a competência para instituir o ICMS vem acarretando inúmeros impasses, principalmente nos últimos anos, com o acirramento entre eles, ocasionando o fenômeno da Guerra Fiscal. Instigada pelo problema descrito e com a sua repercussão no âmbito das relações comerciais (com destaque para aquelas decorrentes do comércio eletrônico), a presente monografia busca perquirir a inconstitucionalidade do fenômeno da bitributação do ICMS no comércio eletrônico. O presente estudo engloba essa questão no contexto do Federalismo e diante da Constituição Federal de 1988. Sem a pretensão de esgotar o tema, propõe-se a analisar a constitucionalidade dessa bitributação que está representado pelo Protocolo 21/2011. Entendeu-se que o protocolo em comento está eivado de inconstitucionalidade. Destacaram-se as normas constitucionais violadas assim como as características do Federalismo Fiscal que foram atingidas. A metodologia utilizada para o desenvolvimento dos contornos desta pesquisa é de natureza descritiva e essencialmente bibliográfica.

Palavras-chave: Federalismo. ICMS. Guerra Fiscal. Inconstitucionalidade do Protocolo nº 21/2011.

ABSTRACT

The ICMS is a non-cumulative tax of state competence, representing, in Brazil, the pillar of indirect taxation, since the amount collected by the Member States exceeds that of any other tax, becoming the main source of the Member States' revenue. Due to its importance, the ICMS collection system is a very discussed theme, specially in view of the tax disputes among Member States and the perplexities related to the collection of this tax, since there are different state public treasuries responsible for the collection of the tax in question. Brazil's choice to give Member States the power to impose ICMS has been causing numerous impasses, especially in recent years, with the intensification among them, causing the phenomenon of Tax War. Instigated by the described problem and its impact on trade relations (especially those resulting from electronic commerce), this monograph seeks to assert the unconstitutionality of the ICMS double taxation phenomenon in e-commerce. This study encompasses this issue in the context of federalism by analysis of 1988's Federal Constitution. Without claiming to exhaust the subject, it is proposed to examine the constitutionality of this double taxation which is represented by the Protocol 21/2011. It was understood that the protocol under discussion is riddled with unconstitutional. Constitutional provisions were violated as well as the characteristics of Fiscal Federalism that were hit. The methodology used to develop the contours of this research was descriptive and essentially literature.

Keywords: Federalism. ICMS. Tax War. Unconstitutionality of Protocol 21/2011.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O PACTO FEDERATIVO	11
2.1 O Estado federativo: conceito e consequências.....	11
2.1.1 Consequências da efetivação do Federalismo na Constituição de 1988.....	13
2.2 Competência tributária na Constituição de 1988 e a competência para legislar sobre direito tributário	14
2.2.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa.....	15
2.2.2 Repartição das competências.....	16
2.2.3 Competência tributária privativa	17
2.2.4 Competência tributária comum.....	18
2.2.5 Competência tributária cumulativa.....	19
2.3 Bitributação e <i>bis in idem</i>	19
3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	21
3.1 Princípios constitucionais tributários.....	21
3.1.1 Princípio da legalidade.....	21
3.1.2 Princípio da anterioridade.....	22
3.1.3 Princípio da isonomia.....	23
3.1.4 Princípio da irretroatividade.....	24
3.1.5 Princípio da imunidade de tráfego.....	24
3.1.6 Princípio da capacidade contributiva.....	25
3.1.7 Princípio da vedação ao confisco.....	25
3.1.8 Princípio da não-diferenciação tributária.....	25
3.2 Imunidade x Isenção x Não-incidência.....	27
3.2.1 Diferentes espécies de imunidade.....	29

4 ICMS.....	31
4.1 Evolução do ICMS: contexto histórico da substituição tributária do ICM pelo ICMS.....	31
4.2 Características nucleares acerca do ICMS.....	33
5 O FENÔMENO DA GUERRA FISCAL E O PAPEL DA CONFAZ.....	39
5.1 Guerra fiscal.....	39
5.2 O papel da CONFAZ.....	41
6 O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A BITRIBUTAÇÃO.....	45
7 A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011.....	48
7.1 A sistemática de cobrança de ICMS nas operações interestaduais antes do Protocolo ICMS 21/2011.....	48
7.2 A criação do Protocolo ICMS 21/2011.....	50
7.3 A inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011.....	52
7.4 A aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015.....	55
8 CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61

1 INTRODUÇÃO

O neoliberalismo, a globalização, o fluxo de informações, o comércio eletrônico e as relações transnacionais e intercontinentais repercutem nas relações jurídicas travadas cotidianamente, exigindo uma constante inovação, flexibilização e atualização da ordem jurídica para atender às demandas de uma sociedade cada vez mais complexa, dinâmica e plural.

O tema em questão apresenta relevância e repercussão relativamente aos mais diversos prismas sob os quais venha a ser apreciado. A economia é afetada na medida em que afeta diretamente a atividade econômico-financeira, uma vez que o montante decorrente da arrecadação do ICMS corresponde à principal receita tributária de um Estado-membro da Federação. Na esfera política o tema também exerce influência, uma vez que a arrecadação tributária se destina, sobretudo, à manutenção da máquina estatal e à conversão em prestação de serviços públicos. O prisma jurídico também é atingido pelo tema em questão, em razão das polêmicas relativas a temas constantemente discutidos em tal seara, tais como o federalismo fiscal, a guerra fiscal e o comércio eletrônico. Tais conceitos irão ser discutidos e explicados durante esse presente trabalho. (CARRAZZA, 2014)

Diante dessas observações iniciais, o presente estudo se propõe a evidenciar a inconstitucionalidade do fenômeno da bitributação do ICMS no comércio eletrônico, verificada após a análise minuciosa do protocolo ICMS 21/2011 e de suas funestas consequências para o Sistema Tributário Nacional.

Traçou-se um panorama acerca do tema, a fim de demonstrar como o constituinte brasileiro dispôs legalmente a matéria, para, ao longo da exposição, promover reflexões críticas e, ao final, concluir sobre a já referida inconstitucionalidade do fenômeno da bitributação do ICMS no comércio eletrônico.

Foram analisadas, no primeiro capítulo, as primordiais características do Estado Federal Brasileiro, discorrendo acerca de algumas de suas especificidades, como as normas e os princípios reguladores da competência tributária, atribuídos com a promulgação da Constituição de 1988 e complementadas pelo Código Tributário Nacional. Buscou-se, por oportuno, diferenciar o Estado Federativo de outras formas de Estado, através da demonstração de sua evolução no país.

No segundo capítulo, foram expostas as limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes federados, demonstrando suas isenções e imunidades, além de suas proibições, tais como a vedação à bitributação. Foi examinado ainda, neste capítulo, a distribuição da competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios, observando o respeito a todos os limites da Carta Magna, com o fito de promover uma arrecadação mais igualitária entre os entes federativos.

Em um terceiro momento, estudou-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, desde o seu nascimento, analisando as suas evoluções e mudanças. Em um segundo momento foi exposta sua regra matriz de incidência – competência tributária, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e fato gerador – peculiaridades.

No quarto capítulo, analisaremos a disputa entre os Estados- membros brasileiros pela recepção de novos empreendimentos, ocasionando a referida guerra fiscal, decorrente do oferecimento de isenções e benefícios pelos Estados para a atrair o investimento e a instalação das grandes empresas em seu território. Estudou-se, também, a origem, os membros, os objetivos e as finalidades do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que é constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda. Este é um órgão deliberativo instituído em decorrência de preceitos previstos na Constituição Federal, com a missão maior de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados da Federação. (BLOEMER, 2013)

Em um quinto momento, comentaremos sobre o fenômeno da bitributação, que pode ser conceituada como a exigência do mesmo tributo, de um mesmo contribuinte, sobre um mesmo fato gerador e sobre a mesma base de cálculo. Discorreremos, também, sobre o surgimento e evolução do comércio eletrônico, analisando a presença do fenômeno da bitributação no comércio eletrônico, tema deveras sensível e que provoca intenso debate e acirramento entre os Estados- membros.

Por fim, no último capítulo, analisamos a possível solução para o desequilíbrio fiscal, na forma do Protocolo ICMS 11/21, que estabelece disciplina relacionada à

exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Irá ser explicitado, referente ao protocolo, o contexto de sua criação, seus participantes e seus principais objetivos. Em um segundo momento, será exposto os fundamentos e argumentos em relação a inconstitucionalidade do referido protocolo por meio de julgados e criações de novas leis.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O PACTO FEDERATIVO

2.1 O Estado federativo: conceito e consequências

Existem, basicamente, dois modelos de Estado adotados no mundo: o unitário e o composto. No unitário, não há descentralização política. A relação entre o poder central e os eventuais poderes regionais e locais é marcada pela subordinação. O Estado unitário, caracterizado como um Estado centralizado, constitui-se como aquele em que, dentro de um país, existe apenas um centro de poder político, o qual se estende por todo o território e sobre toda a população, exercendo controle total e absoluto sobre todas as coletividades regionais e locais. (MACHADO, 2014)

Nos Estados dito compostos, representados quase que exclusivamente pelas federações, há uma divisão geopolítica do poder. Há entes federativos que gozam de autonomia e possuem capacidade poder político. A relação entre o poder federal e os poderes regionais e locais é informada pela coordenação, pela colaboração. (SABBAG, 2014)

A federação seria uma pluralidade de autonomias vinculadas por uma soberania protegida pela Constituição. Caracteriza-se por sua descentralização em unidades autônomas, relativamente independentes, que abriam mão de sua soberania em prol da criação do próprio Estado. (MACHADO, 2014)

Um outro modelo de Estado composto, raro de se encontrar atualmente, é a confederação. Há uma pluralidade de soberanias vinculadas por um tratado que pode ser desfeito a qualquer tempo. Em outras palavras, existe o direito de secessão. (MACHADO, 2014)

O termo “federação” provém do latim *foedus*, que significa “pacto”, “aliança”. O Estado federado, portanto, é aquele em que há uma verdadeira união entre os seus Estados-membros, os quais, dotados de autonomia, possuem uma infinidade de competências e de prerrogativas garantidas por uma Carta Maior, qual seja, a Constituição, as quais não podem ser abolidas ou alteradas de modo unilateral pelo governo central. Na Federação, deve haver sempre uma repartição de competências entre o poder central e o dos Estados componentes; entre o Estado Total e os

Estados integrantes. Trata-se, bem verdade, da forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado. Ela implica uma repartição delicada de competências entre o órgão do poder central, denominado “União”, e as expressões das organizações regionais, mais frequentemente conhecidas por “Estados-membros”, embora, por vezes, seja usado, por igual forma, o nome província. (BASTOS, 2005)

Consiste o Estado Federal numa descentralização política, a qual se nota, principalmente, pela capacidade legislativa dos entes que o compõem, conjugando a autonomia das unidades federativas com a soberania da União. A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado Federal. (CUNHA, 2004)

Nessa forma de Estado vive-se uma descentralização política, financeira e administrativa entre diferentes níveis de governo. O federalismo salvaguarda o ideário da preservação da unidade na diversidade, sendo esse um fator determinante. Há de se destacar o fato de essa forma de Estado ter sido adotada em países de grandes dimensões territoriais e conseguir ordenar políticas econômicas uniformes. (SILVA, 2008)

Por fim, observa-se que Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da união. A mais relevante delas é a soberania. No entanto, ainda que desprovidos desta soberania, preservam sua autonomia como entes federativos, a qual é identificada primordialmente pela tríplice capacidade de que os mesmos possuam autogoverno, autoadministração e auto-organização. (CARRAZZA, 2014)

O federalismo no mundo tem início nos EUA, em 1787. O federalismo norte-americano surgiu de um movimento de agregação (vários estados resolveram se unir para formar uma federação), fruto de uma força centrípeta. No Brasil, entretanto, o processo de criação se deu de forma diferente. Surgiu de um processo de segregação, por meio de uma força centrífuga. Justamente por isso, os Estados-membros norte-americanos possuem muito mais independência que os Estados-membros brasileiros. Nos EUA, os Estados tinham total poder e abriram mão de uma parte dele para formar a federação. No Brasil, as províncias não tinham poder algum

e ganharam uma parcela dele quando foram alçadas à condição de Estado. (CARRAZZA, 2014)

Ademais, observa-se também que o Brasil adotou um federalismo tricotômico, também chamado de federalismo cooperativo ou de participação, com três manifestações de poder (local, regional e nacional), em vez de duas, como no federalismo clássico norte-americano (regional e nacional), também conhecido como federalismo dual. Prova maior disso é a existência dos Municípios e do Distrito Federal e de suas competências e prerrogativas em nosso país que foram alcançadas apenas a partir da Constituição de 1988.

Com a promulgação da Constituição de 1891, que ocorreu na transição da Monarquia para República, o Brasil passa a ser um estado Federado, embora somente com a Constituição de 1988 se deu um passo significativo rumo ao federalismo. No federalismo, portanto, é fundamental que os entes possuam poder para instituir e arrecadar tributos com exclusividade. Deste modo garantem a autonomia financeira suficiente para que não se tornem clientes do poder central, como ocorre no Estado Unitário ou Regional. Autonomia financeira é um aspecto importante do federalismo que está ligada diretamente com a distribuição de competência tributária, no caso dos Estados o ICMS que é um imposto de competência estadual.

2.1.1 Consequências da efetivação do federalismo na Constituição de 1988

O Brasil faz parte do grupo de países que adotou o modelo do federalismo, desde a promulgação da Constituição de 1891, que ocorreu no contexto histórico da transição da Monarquia para República. O país passou a adotar o modelo de um estado Federado, embora na prática ocorresse uma concentração excessiva no poder central. A Constituição de 1988 deu um passo significativo rumo ao federalismo verdadeiro, visto que todas as demais Constituições tinham um forte poder decisório na esfera federal. Podemos citar como exemplo desse forte poder federal a Emenda Constitucional nº 1/1969 da Constituição de 1967, que cortou pela metade participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação dos impostos sobre renda e produtos industrializados (IPI). A Constituição de 1967 recepcionou o sistema constitucional de repartição de receitas federais instituído em

1965 pela emenda constitucional 18/1965, tal emenda estabeleceu o Fundo de Participação dos Estados e Municípios.

Na Constituição de 1988, gerada no período da redemocratização, ocorreu quando o país sofreu um processo de restauração da democracia e do estado de direito com o fim da ditadura militar, o entendimento do novo sistema financeiro do Estado regulou-se em busca de uma maior autonomia fiscal para os Estados e Municípios, ou seja, o novo texto constitucional garantiu efetivamente a existência da desconcentração financeira, permitindo, por exemplo, aos Estados o poder para fixarem alíquotas dos impostos de sua própria competência.

A Constituição 1988, também conhecida como a Constituição Cidadã, efetivou também a repartição de receitas entre os entes, principalmente por meio de transferências intergovernamentais, favorecendo, sobretudo, os municípios. Ocorreu uma intensa mudança na distribuição da receita pública disponível entre os entes federativos.

Diante da real condição fiscal do Brasil, após a promulgação da Constituição de 1988, a União enfrenta grandes empecilhos fiscais, pois com o texto constitucional, ficou impedido o aumento de sua receita por meio de tributos não partilhados com os Estados e Municípios. A União, visando um meio de aumentar a sua receita pública, elevou as alíquotas de importantes contribuições sociais, que são tributos destinados a custear atividades estatais específicas, instituídas exclusivamente pela União.

A União, em 1989, cria a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1993, institui o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), posteriormente recria a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, no ano de 1996. A União não satisfeita apenas com a criação de várias contribuições social decide aumentar a alíquota da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) de 0,5% para 2%, em 1990; e para 3%, em 1999. (LIMA, 1999).

A União alega que foi induzida a criar e elevar as contribuições sociais cumulativas, por dispor de toda sua receita, por ter base de cálculo ampla e alíquotas reduzidas, além de atender ao financiamento dos gastos que foram determinados pela própria Constituição de 1988.

2.2 Competência Tributária na Constituição de 1988 e a competência para legislar sobre direito tributário

Faz-se mister, em um primeiro momento, diferenciar duas acepções que, não obstante parecem ser bastante semelhantes, têm significações diferentes: *competência tributária* e *competência para legislar sobre direito tributário*.

A *competência para legislar sobre direito tributário* é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, constituindo-se como uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar. (MORAES, 2012)

A *competência tributária*, por sua vez, é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos. Em outras palavras, é possibilidade, conferida pela Constituição aos entes federativos, de criar tributos *in abstracto*, bem como modifica-los ou extingui-los. (SABBAG, 2014)

Ressalte-se que, em algumas ocasiões, as duas podem confundir-se; porém, na maior parte das vezes, a competência para legislar sobre o Direito Tributário é absolutamente diferente da competência tributária. Aquela é genérica, abarcando matérias de fiscalização dos tributos, sendo apta a discorrer sobre a arrecadação, instituição, redução, majoração e até mesmo a concessão de *benefício fiscal*, de competência tanto da esfera legislativa quanto da esfera executiva. Já a competência tributária, por sua vez, tem um sentido mais restrito. Trata-se, basicamente, de um poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos. (SABBAG, 2014)

Foi exercendo a *competência para legislar sobre direito tributário* que a União editou o Código Tributário Nacional, por exemplo. Sabe-se que o CTN é a lei estabelece normas gerais sobre tal direito. No entanto, foi mediante o exercício da competência tributária propriamente dita que a mesma União instituiu, por meio de lei, o imposto de renda e o imposto territorial rural, dentre outros. No caso do ICMS, este é de competência estadual, ou seja, o Estado tem aptidão para aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar ou perdoar tal tributo, por intermédio de lei, utilizando, assim, a *competência tributária*.

2.2.1 Competência tributária e Capacidade Tributária Ativa

Há também de se destacar a diferença entre a *competência tributária* e a *capacidade tributária ativa*. A primeira já foi amplamente discutida no tópico anterior. Já a capacidade tributária ativa, por sua vez, é a atribuição das funções de fiscalizar ou de arrecadar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. É a capacidade de figurar no polo ativo de uma relação jurídica tributária, podendo ser alvo de delegação.

De forma mais simples, pode-se conceituar a capacidade tributária como a própria aptidão para cobrar o tributo. É nesse ponto que reside a principal diferença entre ambas as expressões: enquanto a competência tributária possibilita a instituição do tributo, a capacidade tributária ativa significa cobrar esse mesmo tributo. Muitas vezes, o ente federativo que institui o tributo não é o mesmo ente que o cobra. No caso do ICMS ocorre a união dessas duas funções, visto que o Estado tem tanto a *capacidade contributiva* como a *competência tributária*.

2.2.2 Repartição das competências

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, determina que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

É preciso salientar que os tributos acima elencados devem ser interpretados de forma taxativa, *numerus clausus*.

O legislador constituinte optou por repartir a competência tributária de maneira distinta, diferenciando-os entre tributos vinculados e tributos não-vinculados.

Aqueles são os tributos cujo fato gerador é definido com base em uma atividade estatal específica voltada para contribuintes determinados, enquanto estes têm por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal. (ALEXANDRE, 2012)

Em relação aos tributos vinculados, a regra foi atribuir a competência ao ente que realizar a atividade com base na qual o fato gerador é definido. Nos tributos não-vinculados, a ausência de atividade estatal na definição do fato gerador importou a necessidade de a Constituição escolher o ente a quem seria deferida a competência. (ALEXANDRE, 2012)

Em relação ao ICMS, nota-se que este é um tributo não vinculado, visto que sua arrecadação não tem uma destinação específica. Sua arrecadação é utilizada para fazer frente às necessidades da coletividade. Diferente do que ocorre com o a contribuição de melhoria para a construção de uma obra pública que é um tributo vinculado, pois sua arrecadação é destinada para um fim específico, ou seja, a contraprestação é imediata.

Vale ainda diferenciar tributo de imposto a fim de melhor entendimento. Imposto é aquele que é arrecadado independentemente de uma atividade estatal específica, ou seja, o imposto é um tributo por excelência, sua existência tem por finalidade abastecer os cofres públicos e manter o funcionamento das competências de cada ente federativo e os compromissos constitucionais. Enquanto que o tributo é uma prestação compulsória, independe da vontade do sujeito passivo da obrigação tributária. Embora seja uma cobrança compulsória, o ato estatal de recolhimento não se dá pela verificação de um ato ilícito. Sua finalidade é arrecadatória e depende de uma atividade administrativa e não, num primeiro plano, jurisdicional.

Existem, basicamente, três formas de repartição de competências consagradas pela Constituição: comum, privativa e cumulativa.

2.2.3 A competência tributária privativa

Os impostos, tributos não-vinculados por essência, tiveram sua competência para instituição deferida pela Carta Magna de forma privativa. O art. 153 da Constituição Federal trata da competência privativa para instituir impostos deferida à

União.

Os Estados e o Distrito Federal tiveram suas competências dispostas no art. 155 da Carta Magna:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III - propriedade de veículos automotores.

(...)

Já no art. 156 da Constituição Federal prevê-se a competência para os Municípios e o Distrito Federal instituírem seus devidos impostos.

Vale ressaltar a natureza *sui generis* do Distrito Federal, que, por sua própria essência, possui competências relativas tanto a estados quanto a municípios.

A lista de competências dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é taxativa, *numerus clausus*. Em nenhuma hipótese, tais entes poderão instituir quaisquer impostos, ressalvados os que lhe foram expressamente deferidos, salvo se alguma Emenda Constitucional determinar a criação um novo imposto. A União, por outro lado, possui a chamada *competência residual*, que a possibilita de, mediante lei complementar, instituir novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal. Não se pode esquecer, também, que a União tem competência extraordinária para criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária. (ALEXANDRE, 2012)

2.2.4 A competência tributária comum

Os fatos geradores das taxas e contribuições de melhoria, essencialmente tributos vinculados, são as próprias atividades do Estado. Em outras palavras, o ente que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia cobra a respectiva taxa; e aquele responsável pela realização de obra pública da

qual decorra valorização de imóvel pertencente a particular tem competência para instituir a contribuição de melhoria decorrente.

Por conta disso, a Constituição Federal não delimitou especificamente o rol de competências para a instituição dos dois tributos supramencionados.

Ademais, muitos doutrinadores, com base nesse raciocínio, afirmam que o fato de os Estados-membros deterem a denominada competência residual na divisão constitucional de competências administrativas (o que a Constituição Federal não atribuiu expressamente aos Municípios ou à União insere-se na competência estadual) atribui a estes a competência residual para a instituição de taxas e contribuições de melhoria. (ALEXANDRE, 2012)

2.2.5 A competência tributária cumulativa

O art. 147 da Constituição Federal 1988 trata da denominada competência cumulativa, nos seguintes termos: Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Basicamente, diz respeito à possibilidade de criação dos Territórios Federais no Brasil, hoje extintos. Caso estes venham a ser criados, seus impostos estaduais serão de competência da União. Não sendo divididos em Municípios, também o serão os impostos municipais. (ALEXANDRE, 2012)

A última parte do caput do artigo também trata da natureza jurídica *sui generis* do Distrito Federal, já tratada neste trabalho. Como ele não é nem um estado nem um município, mas, sim, uma unidade federativa autônoma, caber-lhe-á as competências destinadas a estes dois, quais sejam, as estaduais e as municipais. (SABBAG, 2014)

2.3 Bitributação e *bis in idem*

É regra máxima do direito tributário que a cada fato gerador corresponderá uma obrigação tributária respectiva. Entretanto, o mundo do dever ser é, na maior parte das vezes, diferente do mundo do ser. Em outras palavras, há casos que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência

tributária, hipóteses nas quais surgirão os fenômenos da bitributação e do *bis in idem*. (ALEXANDRE, 2012)

Antes de mais nada, é preciso estabelecer a diferença entre os dois termos. A bitributação ocorre quando entes federativos diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador. Como exemplos, podemos imaginar a hipótese de se cobrar tanto o IPTU quanto o ITR de uma casa localizada em uma região de transição entre a área urbana e a rural. A bitributação é proibida no Brasil, verificando-se, na maior parte das vezes, quando da sua ocorrência, verdadeiros conflitos aparentes de competência, os quais devem ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais. (ALEXANDRE, 2012)

Entretanto, há duas hipóteses em que a bitributação é legítima: nos casos dos impostos extraordinários em situações de iminência ou de guerra externa declarada e quando se tratar de casos envolvendo Estados-nações diversos, principalmente no que concerne à tributação da renda, que ocorre quando dois países cobram o imposto da mesma renda percebida pelo cidadão. A título de exemplo, esta última situação verifica-se quando um residente no Brasil recebe remuneração por um trabalho realizado no Uruguai. Ambos os países podem cobrar o tributo devido, em verdadeira bitributação legítima. (ALEXANDRE, 2012)

O *bis in idem*, por sua vez, ocorre quando o mesmo ente competente edita diversas leis instituindo várias exigências tributárias decorrentes de um mesmo fato gerador.

Por incrível que pareça, não há, na Constituição Federal Brasileira, nenhuma vedação expressa ao *bis in idem*, em que pese haver vedações implícitas, tal qual o art. 154, I, da Carta Magna, que, ao estabelecer a competência residual da União para instituir impostos, exige que estes possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos já discriminados constitucionalmente. (SABBAG, 2014)

Desta forma, o legislador constituinte deu poderes lícitos à União para criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre receita ou faturamento (art. 195, I, b, da Constituição), resultando na instituição não somente de uma, mas, sim, de duas contribuições: PIS e COFINS. (SABBAG, 2014)

Ao fazer uma conexão da bitributação e com o ICMS, constata-se que ocorre a dupla tributação, principalmente nos casos do comércio eletrônico, visto que a cobrança de ICMS pelo estado de destino da mercadoria nas vendas feitas pela internet pode gerar bitributação. No decorrer do trabalho que irá ser explicado a

inconstitucionalidade da bitributação do ICMS, além das diversas tentativas dos Estados de burlar as leis.

3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar não pode ser feito de maneira absoluta, pois tal poder é limitado por regramentos que vem de tal forma conter o exercício arbitrário da tributação, adequando-o de acordo com a carga valorativa inserida ao texto constitucional. Entende-se, portanto, que a Constituição Federal irá definir como se dará o exercício desse poder, que ocorrerá de maneira justa e equilibrada, não provocando danos à liberdade e nem à propriedade dos contribuintes. (SABBAG, 2014).

As relações de tributação entre o governante e governado deverão ser transitadas, respeitando o texto constitucional que limita as relações com as normas jurídicas. A Constituição delimita o poder de tributar quando cria as normas jurídicas de competência tributária, tais normas auxiliam na determinação da repartição da força tributante entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal); além de delimitar o poder de tributar nos princípios constitucionais tributários.

3.1 Princípios Constitucionais Tributários

Os Princípios constitucionais tributários são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar. Tais princípios são preceitos que servem para auxiliar na interpretação das demais normas jurídicas, direcionando os caminhos que devem ser adotados pelos aplicadores da lei. Estes são utilizados em soluções interpretativas, ou seja, interpretam regras, inclusive as regras constitucionais. Caso uma norma possua uma pluralidade de sentidos, irá prevalecer aquela que esteja de acordo com os princípios constitucionais. (SABBAG, 2014).

Quando falamos em gestão tributária, precisamos apreciar os princípios constitucionais do Direito Tributário vigentes na Carta Cidadã de 1988, garantia constitucional dos contribuintes pátrios que devem ser honradas pelos legisladores, nos âmbitos federais, estaduais e também municipais.

3.1.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é um dos princípios mais relevante e constituiu o mais importante limite aos governantes, quando se trata da sua atividade na área da tributação, relacionadas ao seu poder de tributar. Tal princípio pode ser analisado no artigo 150, I, da Constituição Federal: Art 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O artigo explica explicitamente que qualquer tributo será instituído ou aumentado por intermédio da própria lei. É prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, que está sendo representada pelo Poder Legislativo. (MACHADO, 2014; SABBAG, 2014).

É importante saber que para criar um tributo deve ser estabelecido todos os elementos necessários para saber qual é a situação de fato que faz nascer o tributo, quando e a quem deve ser pago. Na lei deve conter a descrição do fato tributável, a definição da base de cálculo e da alíquota, além do sujeito passivo e ativo da relação obrigacional tributária, a fim de poder disciplinar toda a obrigação tributária. (MACHADO, 2014)

3.1.2 Princípio da Anterioridade

Entende-se por princípio da anterioridade a adoção de uma técnica na qual possibilita ao contribuinte que este tenha conhecimento de maneira antecipada da criação ou aumento de certo tributo. Neste caso, o sujeito passivo da obrigação tributária tem a possibilidade de realizar um planejamento tributário, levando em conta as suas atividades econômicas e os possíveis ônus tributários futuros. (SABBAG, 2014)

O artigo 150, III, b consubstancia o princípio da anterioridade:

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

A Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea c” do inciso III, art.150:

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

III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

De acordo com esse princípio, a lei que cria ou aumenta determinado tributo, quando entra em vigor, tem a sua eficácia suspensa até a chegada do próximo exercício financeiro, quando produzirá todos os seus efeitos próprios. (CASSONE, 2004).

O princípio da anterioridade reafirma o princípio da segurança jurídica, defendendo a ideia que o contribuinte não deve ser tomado de surpresa pelo fisco, além de possibilitar ao ente tributário a devida preparação para a correta cobrança do pretense tributo. (MACHADO, 2014).

Existem exceções ao princípio, que podem ser encontradas no §1º do artigo 150 da Carta Magna, como por exemplo: o Imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre o produto industrializado, imposto sobre operações de crédito, câmbio, dentre outros. (SABBAG, 2014)

Outra exceção ao princípio da anterioridade é encontrada, no inciso I do artigo 148 da Constituição Federal, uma vez que, por motivos lógicos, os empréstimos compulsórios têm por finalidade atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. (SABBAG, 2014)

3.1.3 Princípio da Isonomia

Segundo o art. 150, II da Constituição Federal, a lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontre em situação semelhante. A União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão estabelecer tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem em uma situação equivalente. Trata-se de um verdadeiro elemento conformador da ordem jurídica

como um todo, fixando a premissa de que todos são iguais perante a lei. (MACHADO, 2014)

Pode ocorrer um tratamento diferenciado nas Micros Empresas – ME, nas Empresas de Pequeno Porte– EPP, assim como nas Cooperativas, pois estas se encontram em situações das outras empresas. (SABBAG, 2014)

O tributo progressivo, que possui alíquotas crescentes por faixas de renda, não contraria o princípio da isonomia. A igualdade surge de forma bastante elaborada na proporcionalidade da incidência em função da utilidade marginal da riqueza. Ou seja, quanto maior a disponibilidade econômica, maior será a parcela desta com utilizações distantes das essenciais e próximas do consumo supérfluo e da poupança. (SABBAG, 2014)

Também não fere o princípio da isonomia às isenções, na qualidade de incentivos fiscais, que buscam promover o equilíbrio do desenvolvimento regional. Tais incentivos fiscais são comuns em matéria de ICMS, ocorre quando muitos Estados passam a conceder benefícios unilaterais, ou seja, incentivos fiscais para a instalação de indústrias que proporcionam o desenvolvimento local, com o fomento ao trabalho e distribuição de renda. Entretanto, o excesso de concessão de benefícios culmina em uma política exacerbada, chamada “Guerra Fiscal”, que é um verdadeiro leilão de incentivos fiscais a fim de que ocorra o estabelecimento de empreendimentos no solo estatal. Tais benefícios aumentam à medida que a guerra acirra-se entre os Estados. (BLOEMER, 2013)

3.1.4. Princípio da Irretroatividade

A lei tributária só gera efeitos sobre os fatos geradores ocorridos depois do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados, segundo o art.150, III, a da Constituição Federal. Ou seja, a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios não podem exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumento os tributos.

3.1.5 Princípio da Imunidade de Tráfego

É vedado a lei tributária limitar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens, salvo o pedágio de via conservada pelo poder público, nos termos do art. 150, V, da Constituição Federal, combinado com o art. 9, III, do CTN. Ressalte-se que não há proibição da cobrança dos tributos já usuais; não se admite, contudo, cobrança pela simples travessia de fronteiras estaduais ou municipais, em respeito principalmente ao princípio individual da liberdade de locomoção. (MACHADO, 2014)

3.1.6 Princípio da Capacidade Contributiva

Aplica-se, aqui, a velha máxima decorrente do princípio da isonomia, segundo a qual “deve-se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, nas medidas de suas desigualdades”. Em síntese, o princípio da capacidade contributiva tem como corolário não só o princípio da isonomia, mas também o da proporcionalidade e o da razoabilidade. Defende que o tributo deve ser cobrado de acordo com as possibilidades financeiras do sujeito passivo, nos termos do art. 145, §1, da Constituição Federal.

3.1.7 Princípio da Vedação ao Confisco

Como o próprio nome já diz, o tributo não pode ser tão oneroso a ponto de constituir-se verdadeiro confisco das finanças do sujeito passivo. Em outras palavras, deve ser razoável, vez que, se o montante final cobrado fosse absurdo, acabaria por inviabilizar a atividade exercida sobre o próprio bem objeto da obrigação tributária, destruindo sua fonte e absorvendo quase que totalmente a propriedade e a renda. Encontra sua base constitucional no art. 150, IV, da Carta Magna.

3.1.8 Princípio da não-diferenciação tributária

É o princípio que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios determinar diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. A guerra fiscal fere diretamente, este princípio. Esta ocorre quando há uma acirrada disputa, entre os Estados- membros da

Federação, para ver quem oferece melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios. (CARRAZZA, 2014).

O texto constitucional é por si só auto-explicativo quando menciona no art.152 da Constituição Federal: 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.

Trata-se, pois, de princípio que, ao contrário das demais vedações constitucionais, tem como destinatários os Estados, Distrito Federal e os Municípios. Portanto, todos os tributos vigentes no Brasil devem cumprir o princípio acima descrito no art. 152 da Carta Magna, ou seja, que não haja diferenciação tributária sobre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino, embora não vemos os Estados membros da federação dispostos a cumpri-los, nem o Judiciário disposto a frear e acabar com a guerra fiscal. (CARRAZZA, 2014)

Tal princípio foi criado com a finalidade de impedir o favorecimento aos Estados mais poderosos economicamente ou os maiores em volume territorial, prevalecendo a igualdade entre os Estados membros da nação. Ou seja, o princípio da não-diferenciação tributária busca a preservação da unidade nacional, em termos tributários. No caso ora estudado no presente trabalho, a adoção do protocolo ICMS 21/2011 por somente alguns Estados membros da Federação vai de encontro a este princípio de tal forma que haveria nítida diferenciação tributária de ICMS em decorrência da origem ou destino final do produto.

3.2 Imunidade x Isenção x Não-incidência

Inicialmente, há de se destacar as diferenças primordiais entre os três institutos que nomeiam o presente tópico.

Sob o aspecto jurídico, pode-se dizer que o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Assim sendo, na não-incidência ocorre justamente o contrário, ou seja, refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação. (ALEXANDRE, 2012)

Basicamente, todos aqueles fatos juridicamente ou financeiramente irrelevantes encontram-se fora da esfera de incidência tributária, constituindo

hipóteses de não-incidência do tributo. Pode ocorrer tanto quando o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária, quanto quando o ente tributante não dispuser de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato. (ALEXANDRE, 2012)

Como exemplo claro da primeira situação, temos o Estado que, tendo competência constitucional para instituir o ITCMD, inclui em seu fato gerador unicamente os casos que envolvam bens imóveis, excluindo os móveis. Em relação à segunda, tem-se a impossibilidade da propriedade da bicicleta ensejar a incidência de IPVA, haja visto não se tratar de um veículo automotor.

Já as imunidades, por sua vez, são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação de competência tributária constitucionalmente conferida aos entes públicos. O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a própria Constituição Federal reconhece como tão relevantes a ponto de ignorar a eventual capacidade econômica revelada pela pessoa ou pela situação, proclamando-se, ignorando-se a ocorrência de tal capacidade, a não tributabilidade dessa pessoa ou situação, tornando-as imunes. (AMARO, 2011).

A Carta Magna de 1988 prevê que determinadas situações materiais estão excluídas da incidência tributária, ou seja, o próprio legislador constituinte, através do chamado poder constituinte originário, elegeu certas pessoas, bens e serviços que estariam imunes à tributação, fora da esfera de competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Dessa forma, as alíneas presentes no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, juntamente com seu parágrafo único, constituem hipóteses que, perante suas naturezas ontológicas e teleológicas, são constitucionalmente reconhecidas como desprovidas de qualquer capacidade econômica ou contributiva. (NOGUEIRA, 1992)

Convém ressaltar que a imunidade tributária pode ser vista tanto sob o enfoque material quanto formal. Basicamente, a imunidade material diz respeito à impossibilidade tributação relacionada ao próprio sujeito que exerce a conduta. Sob o prisma formal, trata-se do direito subjetivo de certas pessoas de não se sujeitarem à tributação, nas conformidades da norma imunizante. Dentro desta perspectiva, a imunidade tributária é a exoneração fixada pela própria Carta Magna, mediante norma expressa ou implícita (decorrente da interpretação de determinados

princípios), que confere direito subjetivo a um grupo restrito de pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. (COSTA, 2001).

A isenção, por sua vez, pode ser concebida com a dispensa de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infraconstitucionais. Trata-se a isenção, portanto, da desobrigação do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador, constituindo-se uma exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. Havendo autorização legislativa, o Estado poderá, a depender da situação específica, cobrar ou não o tributo, ou fazê-lo apenas em determinado período. Ademais, frise-se que, em respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade, a isenção decorrerá de lei específica, não sendo aceita a concessão através de mero ato infralegal. A imunidade, em contraposição, é um instituto perene, rígido, só podendo ser revogada ou modificante mediante proposta de Emenda à Constituição. (AMARO, 2011)

Reside aqui, portanto, a primeira grande diferença entre imunidade e isenção: enquanto as hipóteses de imunidade encontram-se previstas no texto da Carta Magna, as isenções aparecem na legislação ordinária e suplementar.

Além disso, a isenção opera-se no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade ocorre no âmbito da própria delimitação de competência. As imunidades tratam-se de regras negativas de atribuição de competência, em que o legislador constituinte dispões acerca da impossibilidade dos entes federados sobre a instituição de tributos sobre determinadas situações, classificadas como imunes. Por outro lado, a isenção nada interfere na competência tributária, sendo prevista em lei infraconstitucional. (ALEXANDRE, 2012)

Tanto o Código Tributário Nacional quanto a jurisprudência dos Tribunais Superiores (especialmente o Supremo Tribunal Federal) defendem a idéia de a isenção consiste na mera dispensa legal do pagamento do tributo. Assim, existindo a incidência tributária sobre determinada situação, surgirá, conseqüentemente, a obrigação tributária, que, contudo, será afastada por uma lei concessiva de isenção, impedindo que a Fazenda constitua o crédito tributário, excluindo-o. (ALEXANDRE, 2012)

Para facilitar o entendimento, podemos observar o seguinte exemplo: um Estado qualquer da federação tem competência constitucional para instituir IPVA sobre a propriedade de veículos automotores. No entanto, ao legislar sobre o

assunto, o mesmo Estado edita lei ordinária dispensando o pagamento do referido imposto para aqueles que possuem carros adaptados a pessoas portadoras de deficiência. Ora, a competência para arrecadar tributos sobre veículos automotores continua com o referido ente; o que houve foi a sua determinação de não cobrar o imposto nessa específica situação. Em outras palavras, o Estado auto limitou o exercício de sua competência tributária, e apenas ele. Por ser conferida através de lei ordinária, a isenção dos veículos adaptados aos portadores de necessidades especiais pode ser facilmente revogada. Entretanto, caso se tratasse de uma hipótese de imunidade, a própria Constituição preveria essa impossibilidade de arrecadar tal tributo, limitando a competência do Ente federado. Por fim, tratando-se de norma constitucional, sua extinção se daria de forma muito mais solene e dificultosa, mediante Emenda à Constituição. (BALEEIRO, 2012)

Associando o tema exposto com presente estudo, faz mister que a isenção do ICMS no comércio eletrônico poderá ocorrer conforme as previsões presentes nas legislações tributárias dos Estados membros.

Por fim, cabe salientar que o art. 19, III, da Constituição Federal, estabelece imunidades, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas ou bens. Leis ordinárias que desrespeitem tal norma serão consideradas inconstitucionais, podendo vir a ser alvo de controle de constitucionalidade difuso ou concentrado. O mesmo não ocorre com as isenções: derivadas de leis ordinárias ou complementares, nos termos do art. 19, §2º, da Constituição Federal, a violação de tais dispositivos consistirá em ilegalidade e, não, inconstitucionalidade. (BALEEIRO, 2012)

Analisando o que foi exposto com ICMS, encontra-se casos de imunidades em relação ao referido imposto. O ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto, cobrado nas operações e prestações anteriores, de acordo com o art. 155, §2º, X, “a” da CF; o ICMS não incidirá sobre operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, de acordo com o art. 155, §2º, X, “b” da CF. Tem-se como exemplo: Quando Itaipu vende energia elétrica para São Paulo, não incide ICMS. O ICMS, também, não incide nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e

de sons e imagens de recepção livre e gratuita, de acordo com o art. 155, §2º, X, “c” da CF. (CARRAZZA, 2014).

3.2.1 Diferentes espécies de imunidade

Existem inúmeras classificações possíveis de imunidade. Primeiramente, quanto à forma de previsão, as imunidades podem ser explícitas e implícitas. As primeiras encontram-se expressamente delimitadas no texto constitucional. As segundas, no entanto, decorrem da análise dos princípios que norteiam o sistema tributário pátrio. (ALEXANDRE, 2012)

No que tange ao parâmetro de concessão, a imunidade pode ser genérica, abrangendo vários impostos diferentes, nos casos especificados no art. 150, VI, ou específicas. Dentre as imunidades genéricas, encontramos a imunidade recíproca, a imunidades dos templos, dos partidos políticos, das entidades sindicais, das instituições de educação e assistência social e a imunidade de livros, jornais e periódicos. O Supremo Tribunal Federal entende, inclusive, que esta última imunidade, prevista na alínea “d”, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Na dicção do referido art. 150, VI, da Constituição, tais sujeitos e objetos estão imunes a quaisquer tipos de impostos, de qualquer natureza. (ALEXANDRE, 2012)

No que concerne à imunidade recíproca, ela pode ser conceituada como o impedimento de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem ou criem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Tal imunidade alcança as autarquias e fundações públicas. Todavia, há que se atentar para o fato de que referida imunidade somente atingirá tais autarquias e fundações quando se referir ao patrimônio, renda ou serviços daquelas que estejam vinculadas às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Caso contrário, não há falar em aproveitamento da imunidade. Além disso, o STF pacificou o entendimento de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos obrigatórios estão incluídas nessa imunidade; porém, as empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica em sentido estrito não estão albergadas pela imunidade. (ALEXANDRE, 2012)

Dentro da conceituação das imunidades como genéricas, podemos separá-las ainda em objetivas (sobre bens ou operações, como ocorre em relação aos livros, jornais e periódicos) ou subjetivas (sobre pessoas, tendo como exemplo os templos, os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de educação e assistência social). (ALEXANDRE, 2012)

As imunidades também podem ser específicas, atingindo apenas um tributo específico, tal como ocorre com o art. 149, §2º, inciso I (adicionado pela Emenda Constitucional 33 de 2001) e o art. 5º, inciso XXXIV. (ALEXANDRE, 2012).

Alguns doutrinadores ainda incluem uma terceira modalidade de imunidade quanto ao parâmetro de concessão: a *imunidade mista*. São aquelas instituídas tanto em atenção ao sujeito quanto aos objetos. É o caso das pequenas glebas rurais que, quando são exploradas por proprietário que não possua outro imóvel, são excluídas da cobrança de ITR (Imposto sobre a propriedade territorial rural). (ALEXANDRE, 2012)

4. ICMS

4.1. Evolução do ICMS: contexto histórico da substituição tributária do ICM pelo ICMS

Estima-se que o atual ICMS “descende” diretamente do ICM, Imposto de Circulação de Mercadoria e que por sua vez, “descendia” do IVC, que é o Imposto sobre Vendas e Consignações da Constituição de 1946. Ou seja, “o IVC “gerou” o ICM, que “gerou” este primeiro ICMS”. (CARRAZZA, 2014)

O IVC, sendo instituído pela Constituição Federal de 1934, tinha como finalidade incidir sobre as mercadorias que circulassem comercialmente. Acontece que, tal imposto era cumulativo (imposto ou tributo que incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem), e, conseqüentemente, onerava demasiadamente tanto o contribuinte quanto o destinatário final, com isso, a Constituição Federal de 1946 já expressava em seu texto o intuito de gerar um imposto não-cumulativo (imposto/tributo que, na etapa subsequente dos processos produtivos e/ou de comercialização, não incide sobre o mesmo imposto/tributo pago/recolhido na etapa anterior) que fosse incidente em todas as fases de circulação da mercadoria, em que ocorria o fato gerador do tributo.

Tal desejo foi concretizado com a reforma tributária, que ocorreu mediante edição da Emenda Constitucional nº 18/65, que acrescentou no ordenamento jurídico nacional o ICM em substituição do IVC. (CARRAZA, 2014).

Assim, até a Constituição de 1946, adotava-se o IVC, que incidia em cascata; a partir da Emenda Constitucional 18/65, marco na racionalização do sistema tributário brasileiro, que ocorreu posterior ao movimento militar de 1964, foi que se optou pelo ICM, não-cumulativo. O ICM não tinha como fato gerador os negócios jurídicos, mas sim a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços no País como um todo (COELHO, 2014).

Quando ocorreu a transformação do ICM pelo ICMS, foram incorporados cinco impostos que ficavam a cargo da competência da União Federal, são estes: 1) Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC); 2) Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE); 3) Imposto Único sobre Minas (IUM); 4) Imposto sobre Serviços de Comunicação (ISC) e 5) Imposto sobre Transportes. Pode-se então declarar que, em relação à substituição de ICM pelo ICMS, ocorreu uma ampliação do campo material da hipótese de incidência. (BALEIRO, 2012).

A transformação do ICM em ICMS surgiu à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência de ICM, sendo que suas proposições não foram aceitas, prevalecendo, assim, o querer dos Estados. A energia elétrica, os combustíveis, os lubrificantes líquidos e gasosos e os minerais são mercadorias, mas são mercadorias especiais, com diferentes aspectos, conseqüentemente, não deveriam se sujeitar à disciplina genérica do ICMS. (COELHO, 2014).

O ICMS, durante toda sua existência, sofreu muitas modificações, sendo alvo de discussões na doutrina quanto à sua aplicação e interpretação. Embora não seja esquecida a evolução jurídico-tributária ao substituir imposto cumulativo por não-cumulativo, mesmo assim continuam a existir no direito tributário traços político-econômicos que dificultavam sua evolução, uma vez que contribuinte prossegue a contrapor-se ao Fisco, pois este busca sempre a redução da pesada carga tributária (MACHADO, 2014)

Com relação à não-cumulatividade do ICMS, percebe-se que o grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de

normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é resultado da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com grandes disparidades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso país. (MACHADO, 2014).

Com a chegada da Carta Magna, de 1988, o poder constituinte examinou que a não-cumulatividade deveria ser aplicada conjuntamente com os princípios da livre iniciativa, expressa no art.1º, inciso IV da CF, que é a liberdade de iniciativa exercida na atividade econômica de produção, circulação, distribuição e consumo de bens e serviços, dentro do mercado, palco onde atuam os agentes econômicos que são o Estado, os empresários, os trabalhadores e os consumidores; e da livre concorrência, previsto no artigo 170, inciso IV da CF, que baseia-se no pressuposto de que a concorrência não pode ser restringida por agentes econômicos com poder de mercado. Tais princípios tem por finalidade equilibrar e regular a ordem econômica, buscando garantir, assim, o desenvolvimento nacional. (MACHADO, 2014).

4.2 Características Nucleares acerca do ICMS

A *competência tributária* para instituir o ICMS, de acordo com o artigo 155, II, CF, é dos Estados e Distrito Federal. Assim, referido imposto só pode ser instituído ou aumentado por lei, que deve ser aprovada por Assembléia Legislativa Estadual ou pela Câmara Distrital. O mencionado imposto deve ser cobrado pelo respectivo Estado membro ou pelo Distrito Federal. (MACHADO, 2014).

O ICMS pode ser considerado o melhor exemplo de um imposto indireto, visto que este se caracteriza por estar embutido no preço final do produto, e não sobre a renda da pessoa, pois ele não leva em conta quanto a pessoa ganha, mas apenas o quanto ela consome. No Brasil, o referido imposto tem natureza predominantemente fiscal, aquele que tem a função primordial de arrecadação de fundos para o Estado, sendo o mencionado tributo estadual o maior gerador de receita tributária para o Estado e Distrito Federal. (CARRAZZA, 2014).

O sistema constitucional aplica o método de repartição constitucional tributária na arrecadação de impostos, o que implica a obrigação dos Estados-membros de transferir aos Municípios, 25% do total arrecadado a título de ICMS, de

acordo com o art. 158, IV, CF. Com isso, o mencionado imposto constitui-se também a principal fonte de receita de muitos Municípios. Vale ressaltar que o repasse dessa cota constitucional não se pode sujeitar à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual, ou seja, esse repasse não poderá ser limitado por normas infraconstitucionais ou por legislações estaduais. (CARRAZZA, 2014).

O *sujeito ativo* é o credor da obrigação tributária, ou seja, é quem cobra o tributo, fiscaliza, constitui crédito tributário mediante lançamento, inscreve em dívida ativa e exige o pagamento por meio de ajuizamento de execução fiscal, quando necessário. Trata-se de uma pessoa jurídica de direito público, isto é, o próprio ente federativo, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, uma autarquia ou uma fundação pública. No caso do comércio eletrônico o Estado de Origem será o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS.

Com relação ao *sujeito passivo*, pode-se identificá-lo como aquele que é obrigado a satisfazer a obrigação tributária, o que pode acarretar tanto no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (sujeito passivo da obrigação principal) como no cumprimento de outros deveres de natureza não pecuniária (sujeito passivo da obrigação acessória). O sujeito passivo, também conhecido como contribuinte, da obrigação principal será a pessoa de quem o Estado exige o cumprimento do pagamento da prestação pecuniária. É a lei, e não a vontade dos particulares quem define o sujeito passivo tributário, ou seja, a condição de contribuinte e sua obrigação decorrem de disposição expressa de lei. O sujeito passivo está previsto no art. 121 do CTN. (AMARO, 2011).

Observa-se o elevado grau de importância do ICMS ao constatar que os diversos aspectos de sua constituição, especialmente no que se refere a sua forma de arrecadação é um dos temas mais discutidos em projetos relacionados à reforma tributária, que são pacotes de emendas a Constituição e projetos de lei, que visa alterar significativamente o panorama fiscal do país. Neste caso os projetos de emendas versam sobre as disputas fiscais travadas entre os Estados-membros, além das perplexidades envolvidas na exigência do mencionado imposto, visto que os Estados membros desrespeitam a Constituição com a finalidade de elevar sua carga tributária, gerando um acirramento entre estes. (CARRAZZA, 2014).

Como se sabe, o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o substituto tributário, que aparece com o intuito de impedir a evasão deste tributo e tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em regra, o sujeito do tributo, ou contribuinte, é o sujeito da obrigação, todavia em situações específicas, o legislador conferiu a condição de obrigado de efetivar a prestação a pessoas diversas do contribuinte. É o que se chama de sujeição passiva indireta, tratando-se da pessoa do substituto tributário, previsto no art. 128 do CTN. (CARRAZZA, 2014).

A *substituição tributária* é instituto que tem como finalidade afastar a necessidade de fiscalização de um grande número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, propiciando maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. (AMARO, 2012).

A substituição tributária poderá ser feita “pra trás”, também chamada de regressiva, ou “para frente”, ou progressiva. Acontece a primeira quando “o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), compra mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. A substituição para trás pode ser melhor compreendida com o exemplo de um certo frigorífico abatendo do preço pago ao produtor o valor do imposto que este deveria pagar, mas que foi pago efetivamente por aquele, na condição de contribuinte substituto. (CARRAZZA, 2014).

Ao contrário do que acontece com a substituição “pra frente”, técnica de arrecadação prevista em lei no art. 150, §7º, CF, e na Lei Complementar 87/96, em que o contribuinte substituto recolhe não apenas o tributo por ele devido, assim como também antecipa o montante relativo à operação subsequente, que irá ser realizada pelo substituído. Nesta sistemática de arrecadação, o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada. A Corte Suprema, inclusive, já interpretou pela constitucionalidade da substituição tributária pra frente por meio de um recurso extraordinário, o RE 213.396. (CARRAZZA, 2014)

Considera-se *sujeito passivo* da obrigação tributária tanto o comerciante quanto o produtor e o industrial. É necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado

contribuinte do imposto. Caso contrário, a alienação será considerada esporádica, e o vendedor será tido por “alienante comum”, não-contribuinte do imposto. (ALEXANDRE, 2012)

Um particular que vende o seu carro de passeio, por exemplo, não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias, apenas vende um bem móvel qualquer. O mesmo se pode dizer do profissional liberal, do professor, enfim, de qualquer um que não se enquadre na condição de comerciante, industrial ou produtor. Em outras palavras, pode-se afirmar que o *fato gerador* de tal imposto se perfaz quando da promoção de uma operação jurídica, por estes três sujeitos, que gere a transmissão de titularidade de uma mercadoria. (CARRAZA, 2014)

Em que pese a definição teórica acerca do sujeito passivo da obrigação nos termos supracitados, vale ressaltar que o artigo 4º da Lei Complementar n. 87/1996, em seu parágrafo único, trata de situações em que a condição de contribuinte independe dos requisitos acima elencados. Enumera um rol taxativo de ocasiões nas quais, obrigatoriamente, haverá a incidência do imposto. Assim, de acordo com o inciso III do referido parágrafo único, por exemplo, aquele que arremata um bem apreendido ou abandonado em procedimento licitatório na modalidade leilão é contribuinte do ICMS, mesmo que a operação seja esporádica e sem intuito de comercialização posterior do bem adquirido. (CARRAZZA, 2014).

Intitula-se o aspecto material, o valor quantitativo do fato gerador do imposto de *Base de Cálculo*, sendo esta, em regra, o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A base de cálculo deve, necessariamente, ser prevista em lei, uma vez que também está incursa no regime da reserva legal. (CARRAZZA, 2014).

A base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada. Ao analisar a dimensão da materialidade do tributo, percebe-se que é a base de cálculo que fornece os critérios para mensurar o fato imponible, ou seja, o fato que gera a obrigação tributária. Entende-se que a base de cálculo será, se não houver indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, calculada primeiro pelo o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, e segundo pelo valor corrente do serviço no local da prestação. (MACHADO, 2014).

O ICMS é um imposto *multifásico*, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços, sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Assim surge o *princípio da não-cumulatividade*, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo. Concluindo a questão, pode-se dizer que é a cadeia débito/crédito que determina a base de cálculo do imposto, que é recolhido não por mercadoria, mas sim por operações ativas, chamadas de saídas e por operações passivas, conhecidas como entradas, em determinado período de tempo. (COELHO, 2014)

Com relação da *alíquota* do ICMS, cabe, primeiramente, conceituar o que é a alíquota de um tributo. Trata-se de um percentual estabelecido por lei que se aplica sobre a base de cálculo com a finalidade de quantificar o valor do tributo a ser pago. Alíquota é um critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que quando combinada com a base de cálculo permite definir a quantia devida, a título de tributo. (CARRAZZA, 2014)

As alíquotas do ICMS são fixadas por meio de lei ordinária estadual ou do Distrito Federal. Ocorre que na Constituição Federal estão presentes as normas para a determinação das alíquotas de acordo com o tipo de operação, implicando na inexistência de completa liberdade para as entidades tributantes. No caso específico do ICMS, o imposto devido não decorre apenas da incidência da alíquota, singela e primária, sobre a base de cálculo, e sim do valor de saída da mercadoria decorrente da operação que a faz circular. Por exemplo, no comércio eletrônico, o comprador residente no Estado do Ceará do site eletrônico de determinada empresa realiza compra de um produto localizado no Rio Grande do Sul, esse produto irá ser transportado até o Ceará incidindo a diferença de alíquota resultante da circulação de mercadoria. (CARRAZZA, 2014)

No caso das operações e das prestações internas, depreende-se do art. 155, §2º, V, da CF, que é de competência do Senado, por meio de Resolução, estabelecer as alíquotas mínimas e máximas do ICMS. Com relação às alíquotas mínimas nessas operações, a iniciativa deve ser de um terço de seus membros e a aprovação, por maioria absoluta dos membros do Senado. (CARRAZZA, 2014)

Desse modo, estando estabelecidas as alíquotas mínimas pelo Senado para as operações internas, nenhum Estado ou o Distrito Federal poderá prever em suas leis ICMS com alíquota inferior. (CARRAZZA, 2014)

No que refere às alíquotas máximas, também são determinadas pelo Senado. A diferença é que, nestas, a Resolução é de iniciativa da maioria absoluta e a aprovação é por dois terços dos membros do Senado. É de se observar, entretanto, que não é o Senado quem estabelece as alíquotas de ICMS; na verdade, ele apenas fixa os limites mínimos e máximos. A Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de evitar tais abusos, estabelecendo parâmetros mínimos e máximos. Tais parâmetros devem ser observados pela legislação ordinária de cada Estado-membro e do Distrito Federal, ao fixar as alíquotas do ICMS. (CARRAZZA, 2014)

A Constituição estabelece também que as alíquotas internas não podem ser menores que as previstas para as operações interestaduais.

Se, no entanto, as operações e as prestações forem interestaduais, o art. 155, §2º, VII, b, da Constituição Federal estabelece que em sendo interestaduais as operações e prestações, aplicar-se-á a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, e a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte dele. Vale destacar que nessas operações interestaduais que tenham como destinatário contribuinte do ICMS, a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna cabe ao Estado onde o destinatário está localizado. (MACHADO, 2014)

Por fim, o *fato gerador* do ICMS. O fato gerador de um tributo é o acontecimento que dá nascimento à obrigação de pagar tributo.

No que concerne ao fato gerador, cabe inicialmente deixar claro que operações é um termo genérico, estando estreitamente ligado à circulação, de modo que será fato gerador do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação qualquer operação que implique circulação de mercadoria. A corrente majoritária compreende que para haver circulação é absolutamente indispensável à transmissão de propriedade da mercadoria, ou seja, se não houver transferência não há circulação. E se não há circulação não há como se realizar o fato gerador. (MACHADO, 2014)

Dessa forma, a simples transferência de um estabelecimento para outro do mesmo empresário não configura circulação, uma vez que inexistiu transferência de propriedade. É imprescindível que ocorra circulação de mercadoria, ou seja, não é o negócio jurídico em si, isoladamente avaliado, o ensejador do dever de pagar o ICMS, mas a circulação de mercadoria que dele advém. Entende-se que o imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, o mencionado imposto incide quando configura uma real mudança de titularidade do domínio. (CARRAZZA, 2014)

A circulação de mercadoria só pode ser jurídica, e não meramente física. A circulação jurídica pressupõe a transferência, de uma pessoa para outra, da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (BALEEIRO, 2012)

Corroborando o entendimento até aqui exposto, há a Súmula 166 de 1996, do Superior Tribunal de Justiça-STJ que diz não constituir fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Desse modo, para o STJ, resta pacificado que a transferência de titularidade é requisito necessário para a caracterização deste imposto. (CARRAZZA, 2014)

Outra observação relacionada ao fato gerador é sobre o conceito de mercadoria, necessário para a incidência do ICMS. O vocábulo mercadoria, quando se trata de ICMS, está relacionado com a expressão ato de mercancia, ou seja, significa que se trata de qualquer bem móvel posto à venda por uma pessoa que pratica com habitualidade a mercancia. (BALEEIRO, 2012)

O estudo pormenorizado das características do ICMS é essencial, visto que o tema principal deste presente trabalho está relacionado com as tentativas fraudulentas dos Estados membros na arrecadação do referido imposto. Tal estudo irá auxiliar na compreensão de alguns assuntos como a guerra fiscal, CONFAZ, protocolo 21/2011, que são temas dos próximos capítulos do presente trabalho.

5 O FENÔMENO DA GUERRA FISCAL E O PAPEL DA CONFAZ

5.1 Guerra Fiscal

Em um Estado que adota o federalismo, a exemplo do nosso, o ideal é que bens e serviços fossem sujeitos a um tratamento igualitário dentro dos Estados-membros, podendo livremente circular, isentos de barreiras fiscais impostas por uns

em detrimento de outros. Deste modo, o mercado consumidor iria permanecer integrado e estaria assegurada a unidade político-econômica, sem infringir princípios ou regras do ordenamento jurídico. (BALEEIRO, 2012)

Os Estados-membros brasileiros vêm disputando entre si a recepção de novos empreendimentos. Tal disputa, que dá origem à chamada guerra fiscal, ocorre por meio de concessão de incentivos financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, o que vem prejudicando suas já deterioradas condições financeiras. Dessa forma, a possibilidade de concessão de incentivos fiscais do ICMS deve seguir alguns requisitos previstos, que devem ser obedecidos pelos Estados-membros, a fim de que o modelo federativo fique inviolável.

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada guerra fiscal, originando o conflito entre os Estados. Com isso dois pontos são debatidos: o da guerra fiscal, observada em Estados que oferecerem isenções e benefícios atraentes a empresas que se localizam em seu território, e a dúvida recorrente acerca do Estado em que deverá ser cobrado e recolhido o imposto, se o de origem ou o de destino dos bens e mercadorias. (MACHADO, 2014)

As guerras fiscais se inspiram no objetivo dos governos de elevarem a arrecadação financeira de seus respectivos Estados. Tal acirramento dificilmente acabará se permanecerem as atuais características do ICMS. Talvez, modificá-lo em um imposto em que a arrecadação de cada Estado dependa apenas de seu consumo, e não, como atualmente, também de sua produção, mostre-se uma alternativa viável. Em outras palavras, a alteração legislativa no sentido de beneficiar com a arrecadação apenas o Estado em que se localizar o consumidor final pode ser uma solução para a celeuma. (CARRAZZA, 2014)

A indagação que é feita é: Por que o ICMS está tão ligado ao fenômeno da guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação?

O ICMS é um imposto de competência estadual, logo, nas operações interestaduais surge o problema de qual Estado teria legitimidade ativa para arrecadar tal tributo. O Estado de origem? O de destino? Ambos? O certo é que é preciso evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado-membro de origem quanto no de destino, a fim de manter a preservação da unidade territorial do mercado nacional e conferir um tratamento igual, livre de barreiras fiscais. (MACHADO, 2014)

Para resolver essa questão, em regra, há duas possíveis possibilidades: ou se prefere pela aplicação do princípio da tributação exclusiva no Estado destinatário ou se adota o princípio da tributação exclusiva no Estado de origem. (CARRAZZA, 2014)

No Brasil, a regra é a adoção do princípio da tributação única no Estado-membro de origem. As mercadorias e os serviços que circulam entre os Estados e o Distrito Federal não podem ser tributados na origem e no destino, exatamente para que concorram em igualdade de condições com aqueles que circulam no âmbito local. Neste caso, adotou-se o sistema de tributá-los apenas na origem, isto é, no Estado de origem ou no Distrito Federal, se dele partirem. (CARRAZZA, 2014)

Um ponto aqui se indaga: Será que no Brasil o mercado está verdadeiramente integrado, a ponto de os Estados-membros competirem em igualdade de condições? Ou seja: será que há uma igualdade dos Estados-membros no que diz respeito à produção de mercadorias e de serviços, gerando, assim, equivalência na arrecadação de ICMS? A resposta é negativa. O problema é que a adoção do princípio da tributação na origem beneficia aos Estados-membros com maior concentração de produtores, que arrecadarão a título de ICMS muito mais que os Estados-membros destinatários, gerando disparidades econômicas- regionais e, conseqüentemente, surgindo as guerras fiscais. (CARRAZZA, 2014)

No presente trabalho o problema a guerra fiscal se faz presente a cada operação comercial, visto que no comércio eletrônico o vendedor e o consumidor, geralmente, não se encontram no mesmo Estado, ocorrendo assim o problema da tributação no Estado de origem e de destino, além das possíveis disparidades econômicas já citadas.

A forte concentração de renda brasileira, existente tanto para pessoas quanto para Estados, acentua a natural tendência globalizada a competir pela instalação e permanência de empresas, mediante benefícios fiscais. Pelo fato do Estado produtor ter vantagens tributária, gera-se uma relação direta entre a arrecadação do imposto e a localização das unidades produtivas. É essa característica que estabelece a essência da guerra fiscal, incentivando os Estados a criar mecanismos de atração de empresas para dentro de seus limites. (CARRAZA, 2014)

A Constituição de 1988 estabelece que a concessão de tais benefícios deve seguir os requisitos previstos em Lei Complementar, com a exigência de um quórum de maioria absoluta para a sua aprovação. Tal norma legislativa teria a finalidade de

impor uma prévia concordância unânime dos Estados-membros, mediante convênio, criando incentivos referentes ao ICMS. Tal determinação não tem ocorrido na realidade. (BALEEIRO, 2012)

Ora, a guerra fiscal ocorre justamente pelo fato dos Estados-membros de destino não quererem diminuir sua arrecadação financeira decorrente do ICMS que é sua a maior fonte de receita tributária. Por tal motivo, tais Estados, buscam atrair atividades empresárias para seu território, por meio de isenções fiscais, por exemplo, ou tributam operações que não deveriam. (CARRAZZA, 2014)

5.2 O papel da CONFAZ

O art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal é bem claro ao instituir que “cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Ao mencionar a expressão “deliberação”, o constituinte de 1988 não deixou claro a qual instituto se referia: se a leis, a regulamentos ou a meros convênios entre os entes federativos.

Em 7 de janeiro de 1975, em plena Ditadura Militar, o Congresso Nacional publicou a Lei Complementar nº 24, que, de certa forma, deu uma solução a esta celeuma, determinando que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”.

Assim, tais deliberações a que aludiu o artigo constitucional supracitado seriam convênios celebrados entre Estados-membros e o Distrito Federal, que deveriam ser ratificados pelos mesmos posteriormente. Vale salientar que a Lei Complementar supracitada, que instituiu o referido Conselho, já foi declarada constitucional pelo STF na ADI 1179¹.

A partir de então, uma série de convênios passaram a ser pactuados entre os entes federativos competentes para tanto, culminando, em 1997, na aprovação do Regimento Interno daquele que seria conhecido como o Conselho Nacional de

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade-ADI n.º 1179-SP. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Recorridos: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. DJ 19/12/2002. Disponível <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266683>> Acesso 13 mai 2012.

Política Fazendária (CONFAZ), órgão colegiado e deliberativo responsável por controlar, aprovar e administrar todos esses convênios relacionados ao ICMS.

Bem verdade, o CONFAZ também possui outras atribuições, quais sejam, promover tanto a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 do CTN, quanto gerir o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias. Além disso, o órgão também trabalha na promoção de estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual. (CARVALHO, 2014)

O CONFAZ é formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda. Para auxiliá-los, serão criados, no âmbito de cada ente participante, uma Comissão Técnica Permanente (COTEPE), que deverá se reunir regularmente, com o objetivo de discutir temas em finanças públicas de interesse comum os quais serão levados posteriormente à votação e deliberação no CONFAZ.

Vale salientar que, em respeito ao princípio federativo, cláusula pétrea de nosso ordenamento jurídico constante art. 60, §4, I, da Carta Maior, é necessária a equivalência de votos, no âmbito do CONFAZ, entre os representantes dos Estados e do Distrito Federal, independentemente do valor arrecadado a título de ICMS. Assim, evitar-se-ia que Estados responsáveis por grande produção e circulação de mercadorias e serviços, notadamente presentes na região Sudeste, controlassem sozinhos os rumos da política tributária nacional, em detrimento de Estados menos abastados e com uma circulação de bens e serviços inferior. A própria Constituição Federal de 1988, inclusive, dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, estatui a busca pela redução das desigualdades sociais e regionais, mais precisamente em seu art. 3º, III. Dito isto, descaberia qualquer pensamento em contrário ao que ocorre nas votações do Conselho Nacional de Política Fazendária. (FAVERO, 2015)

As decisões do órgão são operacionalizadas por meio de convênios, protocolos, ajustes, estudos e grupos de trabalho que, em geral, versam sobre concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, procedimentos operacionais

a serem observados pelos contribuintes, bem como sobre a fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa, em colaboração com o Conselho Monetário Nacional.

São exemplos de convênios firmados no âmbito do CONFAZ o Convênio ICMS 121/13, que autoriza o Estado do Piauí a dispensar ou reduzir juros, multas e demais acréscimos legais previstos na legislação tributária, e o Convênio ICMS 77/11, que dispõe sobre o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre. Fora do âmbito do ICMS, temos como exemplo o Convênio de Cooperação 12/14, que aprovou a criação do Novo Programa de Modernização da Gestão Fiscal.

Desta feita, retornado ao objetivo-mor deste trabalho, temos que, em suma, os Estados e Distrito Federal, a fim de criar isenções de ICMS, devem firmar Convênios, que são celebrados no CONFAZ, formado por membros do Poder Executivo, e não do Legislativo, como visto acima, razão pela qual os Convênios ali celebrados não podem ser considerados leis. Por esse motivo, grande parcela da doutrina entende que, em respeito ao princípio da legalidade tributária, é vedado aos Convênios legislar sobre direito tributário. Tal princípio, insculpido no art. 150, I, da CF/88 determina que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Da mesma forma que só é possível criar ou majorar tributos por meio de lei, também só é possível diminuir ou isentar tributos, perdoar débitos, descrever infrações e cominar sanções, criar obrigações acessórias e etc, por meio de lei, nos termos do art. 97 do CTN. Bem verdade, o princípio da legalidade tributária é um desdobramento do próprio princípio da legalidade em âmbito geral, inserido como direito fundamental na Carta Magna vigente, em seu art. 5º, II, prescrevendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Os juristas entendem que, em face de tal princípio, os Convênios nada mais são do que meros acordos entre as unidades federadas, não tendo competência para criar isenções de ICMS. Conforme consta no texto constitucional, só terão força de lei se forem devidamente ratificados através de Decreto Legislativo pelas Assembleias Legislativas, no caso dos Estados-membros, e pela Câmara

Legislativa, no caso do Distrito Federal. O Decreto Legislativo nada mais é do que um ato normativo que tem por finalidade veicular as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, elencadas, em sua imensa maioria, no art. 49 da Carta Magna. Deve necessariamente ser votado em ambas as casas legislativas, quais sejam, Câmara dos Deputados e Senado Federal, no sistema bicameral. Em suma, constitui ato normativo primário veiculador da competência exclusiva do Congresso Nacional, cujo procedimento é disciplinado pelo próprio Congresso, já que não está previsto na Constituição. (CARRAZZA, 2014)

No entanto, surge um grande problema relacionado a isenção de ICMS, pois os Estados não estão obedecendo a tais requisitos constitucionais, uma vez que os Convênios estão sendo ratificados por Decreto do Governador, chefe do Executivo, e, não, pelos parlamentares, representantes indiretos do povo.

O ICMS é criado apenas por intermédio de lei, conseqüentemente sua isenção só poderá ser concedida através da lei. Deste modo, o Decreto Legislativo é lei em sentido lato, ao passo que o Decreto do Governador é ato meramente administrativo.

O entendimento é que os Convênios consolidam o sistema federativo, pois evitam, de certo modo, que cada Estado-membro ou Distrito Federal busque atrair a qualquer preço, por meio de benefícios fiscais, o maior número de contribuintes de ICMS. Os convênios são o resultado de um prévio consenso entre os Estados e Distrito Federal, dando suporte a Federação. No entanto, devem respeitar os ditames constitucionais, pois, sem passar pelo crivo do Legislativo, ficarão ao bel-prazer dos governantes estaduais, sem qualquer legitimidade para tanto.

5. O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A BITRIBUTAÇÃO

Historicamente, as operações comerciais eram realizadas através da permuta física de bens, as negociações eram feitas por meio de encontros pessoais entre o consumidor e o comerciante. Em virtude disso, as mercadorias ou serviços eram entregues na presença dos sujeitos envolvidos no negócio, assim como o adimplemento que era feito em dinheiro, portanto, se fazia necessária a presença física do comerciante e do comprador.

Diante da organização comercial da época, as normas de tributação foram estabelecidas abrangendo as atividades comerciais locais, ou seja, aquelas que envolvem a venda ou troca de bens tangíveis, além no comércio físico entre os sujeitos envolvidos. A legislação não podia prever a velocidade que a tecnologia da informação iria se propagar, assim, como o nascimento acelerado de novas características no mundo empresarial, como por exemplo a globalização, a ampla concorrência, a necessidade de operações em tempo real dentre outras, apresentam uma nova tendência de mercado, o Comércio Eletrônico.

Com o nascimento do Comércio Eletrônico (*E-commerce*) ocorre uma nova modalidade de realizar a atividade do comércio, ou seja, uma operação comercial com novas características, como por exemplo, a alternativa de não ser necessário ter o bem físico, além de intensificar características que já existiam, dando uma alavancada na globalização dos mercados. A internet está revolucionando o comércio, por meio dela são comercializadas tanto bens tangíveis, quanto intangíveis, ou seja, aqueles em formato digital. No comércio eletrônico é possível efetuar a aquisição de bens físicos, como livros, CDs, veículos, eletrônicos e diversos tipos de produtos com maior celeridade e economia. Além disso, os bens intangíveis, como “*softwares*”, “*e-books*”, e etc., os custos são irrisórios, uma vez que há um grande obstáculo para mapear e rastrear esse tipo de negociação, ou seja, não há barreiras alfandegárias ou restrições. Esta, talvez, seja a maior revolução trazida pela utilização da internet, a capacidade de trazer determinados bens para o meio digital, tais como livros, discos, filmes, proporcionando aos consumidores internautas a entrega em questão de minutos em seu computador. (PEREIRA, 2015)

O comércio eletrônico se diferencia do comércio tradicional, considerando-se que aquele realiza apenas negociações através dos mecanismos digitais, entendendo, assim, que negociações feitas por meio de telefonemas e troca de correspondências não se encaixam nesta categoria. Desta forma, o comércio eletrônico é aquele que tanto o vendedor, quanto o comprador utilizam-se de meios eletrônicos para finalizar a operação comercial.

O consumidor que tem acesso a internet, basta escrever algumas palavras em algum site de busca e poderá encontrar o produto que deseja em qualquer lugar do mundo, envolvendo apenas as partes diretamente interessadas, podendo, por exemplo, o estudante não precisar mais deslocar-se até uma livraria especializada

para adquirir livros, ele mesmo, com alguns cliques, pode achar as obras que almeja, além de poder realizar uma alguma encomenda.

Deste modo, a contribuição da globalização para o comércio eletrônico é a possibilidade de o consumidor contrair produtos de seu interesse por meio de fornecedores que se localizam em qualquer lugar do mundo, sem ao menos sair do conforto de sua casa. Ocorre uma diminuição no número de intermediários, assim poderá deixar de existir, em alguns casos, um controle alfandegário devido aos bens imateriais, isto é, eles nem sequer passam pelo controle de fronteira, dificultando o fornecimento dos dados necessários para a fiscalização tributária. (COSTA, 2013)

Com o elevado crescimento de compras pela internet e com a falta de regulamentação específica, para a Administração Tributária passa a existir o desafio de prevenir possíveis perdas de arrecadação dos tributos. Tais operações comerciais são realizadas sem a definição exata do local de origem e destino, além de acarretaram mudanças no mundo jurídico, sobretudo no que se refere à área tributária.

Em suma, a internet diminuiu as distâncias, de forma que atualmente é possível realizar operações comerciais com fornecedores de locais longínquos, trazendo comodidade aos consumidores, pois nas lojas virtuais há uma maior variedade de produtos e serviços à disposição do consumidor, e ainda reduzindo custos do fornecedor, que não tem que desembolsar altas quantias com aluguel ou compra de um estabelecimento comercial a fim de executar suas atividades comerciais, além de não haver necessidade de contratação de mão-de-obra especializada.

Devido a essas facilidades, as operações comerciais relativas à aquisição de mercadorias passaram a ser concretizadas em ambiente virtual, o que conseqüentemente ocasionou um grande crescimento do comércio eletrônico, gerando muitos benefícios para ambas as partes, mas causando uma grande turbulência no cenário tributário brasileiro, principalmente quanto à repartição da receita tributária advinda do ICMS incidente nessas operações. Foi visto em capítulos anteriores que a alíquota incidente do ICMS nas operações interestaduais envolvendo o fornecedor de uma Unidade da Federação e o consumidor individual final, ou seja, pessoa física não contribuinte, é a interna, que é a do Estado fornecedor, conforme o art. 155, § 2º, VII, b da Carta Magna. (COSTA, 2013)

Como já foi visto, a bitributação se dá quando, ocorrem várias incidências de do mesmo tributo, cuja competência para instituição é de Entes Federados diferentes, sobre o mesmo fato gerador, ocorrendo, assim, um conflito de competência tributária. Ou seja, ocorrerá bitributação quando entes tributantes diferentes exigirem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

O que ocorre em relação à bitributação do ICMS é que alguns Estados - principalmente os da Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste, regiões que concentra onde se concentram os Estados consumidores e menos desenvolvidos, sentindo-se prejudicados com a atual divisão do produto de arrecadação do ICMS, se agruparam para celebrar o Protocolo CONFAZ ICMS 21, de 21 de abril de 2011. O referido protocolo determina que na realização de uma venda pela internet, o vendedor deve recolher o ICMS para o seu Estado e a loja virtual deverá também recolher o imposto em favor do Estado onde o consumidor reside. Ou seja, há dupla cobrança: recolhe-se o ICMS tanto para o Estado do vendedor, como ainda para o Estado que aderiu ao Protocolo. Daí reside a irregularidade, pois a segunda cobrança com base no Protocolo ICMS 21/2011 não está prevista na Constituição Federal norma que limita a arrecadação de tributos pelos Estados brasileiros.

Destarte, os Estados dessas regiões menos desenvolvidas, que são os Estados mais consumidores, estão instituindo uma tributação de ICMS com uma nova alíquota, em torno de 10%, nas operações de circulação de mercadorias em um ambiente virtual, as quais já haviam sido tributadas anteriormente quando da saída da mercadoria do Estado fornecedor. Os Estados consumidores, ao agir desta forma, visam, sobretudo, proteger os seus mercados internos, além de obter uma maior arrecadação tributária no crescente comércio virtual.

A conduta adotada por tais Estados não é autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, ferindo, entretanto a Carta Maior. Em razão do que foi explicado até aqui, é patente a inconstitucionalidade da postura adotada pelos Estados consumidores que se utilizaram de um mero “protocolo” para alterar a forma de incidência do imposto, devendo ser feita a alteração por meio de lei, respeitando o princípio da legalidade.

7 A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011

7.1 A Sistemática de Cobrança de ICMS nas operações interestaduais antes do Protocolo nº 21/11

Como se sabe, o ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, II, que determina como hipóteses de incidência as 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.

Ao objetivo deste trabalho interessa, tão-somente, as operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Desta feita, vislumbra-se a possibilidade de que um particular realize a compra de determinado produto em um estado acordando que a entrega deverá ser feita em outro estado. Sob a ótica do consumidor comum, o cidadão em si considerado, tal situação, em tempos anteriores ao advento da *internet*, ocorria esporadicamente, limitando-se a ocasiões específicas, como viagens e presentes enviados por parentes que residiam em outros Estados, por exemplo. Obviamente, fábricas, indústrias e lojas já se utilizavam enormemente de tal sistema, realizando um fluxo constante e habitual de mercadorias e insumos nas malhas aérea, rodoviária e ferroviária, caracterizadoras de seu intuito comercial. Não obstante tal constatação, é indubitável afirmar que o desenvolvimento e o crescimento da internet no Brasil, a partir de meados dos anos 90, mudou absolutamente o panorama do comércio no país, criando o chamado “*e-commerce*” e multiplicando absurdamente as ocorrências das hipóteses de incidência do ICMS relativo a operações em que o consumidor final não é contribuinte do imposto. (LEITE, 2015)

A Constituição Federal de 1988, no entanto, promulgada num momento em que inexistia qualquer indício de comércio eletrônico e de transações virtuais no país, silenciou acerca do assunto. A regra prevista no texto original do art. 155 previa que, *in verbis*:

"Art. 155 (...)

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

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;"

Assim, antes da aprovação da EC nº 87/15, a qual modificou sobremaneira a sistemática de arrecadação do ICMS no comércio eletrônico (e sobre a qual falaremos mais especificamente adiante), tínhamos duas hipóteses: na primeira, haveria a aplicação da alíquota interestadual quando o consumidor final fosse contribuinte do imposto, cabendo ao Estado de destino o montante da arrecadação da diferença entre alíquota interna e alíquota interestadual; na segunda, aplicar-se-ia a alíquota interna quando o consumidor final não fosse contribuinte do imposto.

Dessa forma, em se tratando o consumidor final de contribuinte, o Estado de origem ficaria com o montante correspondente à aplicação da alíquota interestadual. Já ao Estado destinatário da mercadoria pertencerá a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sempre que a mercadoria destinar-se a uso ou consumo e ativo imobilizado do adquirente, desde que o destinatário seja contribuinte do ICMS.

Nos casos em que o consumidor final não era contribuinte do imposto, deveria ser aplicada a alíquota interna do Estado de origem, e o valor da arrecadação do ICMS seria todo dele. Em outras palavras, o Estado de destino, onde morava o consumidor, não recebia nada.

Aqui, para dissipar quaisquer dúvidas, vale a pena salientar a diferença entre consumidor final e contribuinte. O primeiro é aquele adquirente da mercadoria ou produto, para uso ou consumo próprios, integrando-o ao seu ativo imobilizado, encerrando todas as etapas da circulação física, econômica e jurídica desta mercadoria. O contribuinte, por seu turno, é o sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se daquele que, consoante determina o inciso I, parágrafo único, do artigo 121 do CTN, tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, realizando, com habitualidade ou em volume vultosos, caracterizador do intuito comercial, operações e prestações sujeitas ao ICMS, conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996. (LEITE, 2015)

É preciso ressaltar que não basta a mera inscrição no Cadastro de Contribuinte do Estado de destino das mercadorias para que se consubstancie a condição de contribuinte. A inscrição nada mais é do que elemento que exterioriza ou formaliza a condição de contribuinte; porém, isto não necessariamente significa que a pessoa inscrita seja contribuinte do imposto, dependendo sempre da prática daquelas situações definidas como fato gerador do ICMS na Constituição Federal.

7. 2 A criação do Protocolo ICMS nº 21/2011

Em decorrência dessa antiga regra prevista no art. 155, §2º, VII, b, da Carta Magna, alguns Estados do país, especialmente os do Norte e do Nordeste, criticavam tal fórmula constitucional de cobrança do tributo, uma vez que a consideravam prejudicial ao equilíbrio federativo. Argumentavam que a realidade era assimétrica e prejudicava os Estados que não possuíam grandes centros distribuidores de produtos, razão pela qual o princípio da isonomia não era respeitado. Tal princípio, previsto no art. 5 da Constituição Federal, prevê a igualdade de aptidões e de possibilidades dos cidadãos de gozar de tratamento isonômico pela lei, vedando as diferenciações arbitrárias e absurdas, não justificáveis pelos valores da Constituição Federal.

Após uma longa jornada de luta política, foi aprovado, em 2011, no Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), o Protocolo ICMS 21/2011. Esse protocolo permitia aos Estados destinatários da mercadoria exigir uma parcela da cobrança do ICMS sobre as operações interestaduais, independentes de ser tratar o consumidor final de contribuinte ou não do imposto.

Nesse momento, interessante se mostra discorrer brevemente acerca da natureza jurídica dos Protocolos, instrumentos de aplicação cotidiana nas relações tributárias e consumeristas.

Protocolos são acordos firmados entre dois ou mais Estados-membros, além do Distrito Federal, que estabelecem procedimentos comuns visando a determinados fins, tais como a implementação de políticas fiscais, a permuta de informações e fiscalização conjunta, a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e outros assuntos de seu interesse.

Assim, observa-se que os acordos estabelecidos em Protocolos são de natureza fiscalizatória e procedimental, não podendo estabelecer normas relativas ao aumento, diminuição, instituição ou revogação de benefícios fiscais.

Previamente à sua vigência, os Protocolos serão submetidos à apreciação formal da COTEPE/ICMS (Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), para fins de verificação de seu enquadramento legal segundo disposições acima elencadas. Obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da COTEPE/ICMS, e uma vez assinado o Protocolo por todos os signatários, este será dirigido aos

representantes do Poder Legislativo do ente respectivo, que deverá ratificá-lo através de Decreto Legislativo, procedimento este já explicitado anteriormente neste trabalho. Somente depois de ter perpassado por todas essas fases procedimentais, o Protocolo será, enfim, publicado em Diário Oficial da União, quando passará a vigor.

No tocante ao efeito prático de vigência de um Protocolo, ressalta-se que um Estado não poderá estabelecer diretrizes fiscais sobre outro Estado, salvo se este anuir ao Protocolo estabelecido.

O Protocolo ICMS nº 21 foi instituído no dia 1º de abril de 2011, sendo publicado em Diário Oficial da União no dia 7 de abril do mesmo ano, passando a produzir seus efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente à sua publicação no DOU, conforme determinado em sua cláusula sétima e última. Inicialmente, 18 Estados aderiram ao referido protocolo, além do Distrito Federal. São eles: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e Distrito Federal. Posteriormente o Estado do Mato Grosso do Sul e o de Tocantins também aderiram ao protocolo.

A modificação trazida pelo Protocolo foi a exigência de recolhimento de parcela da arrecadação do ICMS em favor do ente federativo de destino da mercadoria, quando sua aquisição ocorrer através do comércio eletrônico, independentemente da característica do consumidor final. Assim, o fato de este ser ou não ser contribuinte do imposto não influenciara na questão, vez que referida parcela deverá ser sempre recolhida.

É de bom alvitre reproduzir aqui o que determinavam as cláusulas primeira e terceira do Protocolo ICMS 21/2011, auto explicáveis e extremamente esclarecedoras:

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

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

“Cláusula 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.”

Vislumbra-se, com isso, a grande novidade trazida pelo Protocolo ICMS 21/2011 em relação ao sistema de arrecadação do citado imposto: o Estado em que reside o consumidor final, destinatário das mercadorias ou bens, deverá obrigatoriamente receber uma parcela do ICMS toda vez que se tratar de comércio eletrônico, telemarketing ou showroom.

7.3 A Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011

Obviamente, o Protocolo ICMS 21/2011 foi alvo de inúmeras críticas e discussões, resultando na interposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Em 17 de setembro de 2014, por unanimidade, o plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. A Corte julgou, em conjunto, duas ADIs², sendo uma ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), e a outra, pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), ambas relatadas pelo Ministro Luiz Fux. (NASCIMENTO, 2013)

O referido Ministro, em seu voto, alegou que o Protocolo tratava de matéria cuja competência não lhe foi atribuída, vez que os Protocolos e Convênios firmados entre os Estados têm limites constitucionais e legais delimitados pela Constituição Federal de 1988 e legislação correlata, como o Regimento Interno do CONFAZ, que, em seu art. 38, dispõe especificamente sobre as matérias que podem ser objeto de

² ADI é a sigla para ação direta de inconstitucionalidade, cuja competência para julgamento é do Supremo Tribunal Federal, que irá, basicamente, verificar se a lei ou o disposto jurídico está ou não de acordo com a Constituição Federal. Em caso negativo, deverá a mesma deixar de ser aplicada em nosso ordenamento jurídico.

seu âmbito, nelas não se incluindo a alteração da distribuição do ICMS entre os Estados em operações interestaduais. O art. 34, §8º, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, permite a utilização provisória unicamente de Convênios para veicular normas gerais de ICMS. Nos termos do art. 100 do CTN, Convênios são normas complementares de leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, diferenciando-se dos Protocolos porque sua aprovação necessita da unanimidade de todos os Estados da Federação.

Ademais, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, V, determina que compete ao Senado Federal fixar alíquotas máximas nas operações interestaduais de circulação de mercadorias e serviços, ou seja, em que incida o ICMS.

De acordo com o Ministro Luiz Fux, a Carta Magna de 1988 é bem clara ao determinar que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, §2º, VII, g, da CF/88. Admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para além dos parâmetros constitucionalmente elencados é inconstitucional. A estrita observância dos imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõe como verdadeiro instrumento de preservação da rigidez do pacto federativo. (NASCIMENTO, 2013)

Por fim, agravando ainda mais a inconstitucionalidade da questão, Estados subscritores do Protocolo ICMS nº 21/2011 passaram a apreender as mercadorias das empresas que não recolhiam os tributos em conformidade com a irregular sistemática, no momento em que ingressavam em seu território. Com tal prática, os Estados compeliavam os contribuintes de forma coercitiva a recolher o ICMS, ferindo, ao mesmo tempo, os princípios do não-confisco, da não-restrição ao livre tráfego de pessoas ou bens entre os entes da federação por meio da cobrança de tributos e da não-discriminação pela procedência ou destino. A Súmula nº 323 do STF, inclusive, determina ser inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. (SILVA, 2012)

Nesse sentido, inclusive, é o julgamento do Recurso Extraordinário 680.089, da lavra do Ministro Gilmar Mendes, cuja emente foi reproduzida abaixo:

Recurso extraordinário. 2. Constitucional e Tributário. 3. Interpretação do art. 155, §2º, VII, a e b, VIII, da Constituição Federal. Vendas realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto. Aplicação da alíquota interna no estado de origem. 4. Protocolo CONFAZ nº 21/2011. Inconstitucionalidade. 5. Modulação dos efeitos. 6. Repercussão geral. 7. Recurso extraordinário não provido. (RE 680.089, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 17/09/2014)

Corroborando tal entendimento, segue abaixo a ementa do julgamento de outra Ação Direta de Inconstitucionalidade, desta vez de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

“TRIBUTARIO. IMPOSTO SOBRE OPERACOES DE CIRCULACAO DE MERCADORIAS E DE PRESTACAO DE SERVICOS DE COMUNICACAO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANCA NAS OPERACOES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSAO AS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMERCIO ELETRONICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLACAO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAIBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2o, II, b da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância a guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.” (ADI 4705, Rel. Min. Gilmar Mendes, dj. 19/06/2012)

Inequívoca é a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, tanto por conta da ocorrência do fenômeno da bitributação, quanto por ocasião do respeito ao princípio da legalidade tributaria quando de sua criação. Em relação ao primeiro, a própria Constituição veda a bitributação, razão pela qual consiste em verdadeiro absurdo jurídico a cobrança de ICMS não só do Estado em que se encontra o vendedor, mas também daquele em que reside o comprador. Além disso, o referido Protocolo resta desprovido de legitimação por se ter suprimido a aprovação das

Assembleias Legislativas Estaduais – através de Decreto Legislativo – substituindo-a por mera ratificação do Chefe do Poder Executivo Estadual.

Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades entre as regiões do país, a correção destas distorções somente poderá emergir através de legítima manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e, não, pela edição de outras espécies normativas, tais como Protocolos e Resoluções. E foi exatamente isto que acabou acontecendo, a partir da aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015, objeto de estudo do próximo capítulo deste trabalho. (CALCIOLARI, 2011)

7.4 A aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015

Em 16 de abril de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87, oriunda da PEC 7/2015, comumente conhecida como PEC do Comércio Eletrônico, a qual trata da divisão, entre os Estados, do valor da arrecadação do ICMS cobrado sobre mercadorias e serviços vendidos à distância, ou seja, basicamente pela internet ou pelo telefone.

Diante da derrota no âmbito do STF, que julgou inconstitucional o Protocolo ICMS nº 21/2011, os Estados signatários não desistiram de seus objetivos e, pressionando a bancada do Congresso Nacional, conseguiram a criação e a aprovação de tal Emenda, alterando as regras originárias da Constituição de 1988.

A EC nº 87/15 alterou a divisão do ICMS nos casos em que o adquirente for comprador final da mercadoria ou bem e não se enquadrar como contribuinte do imposto. Anteriormente, aplicava-se apenas a alíquota interna do Estado vendedor, que ficava com todo o montante arrecadado. Agora, passam a incidir duas alíquotas: a alíquota interestadual e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O valor da arrecadação será dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino. O primeiro ficará com o montante obtido através da aplicação da alíquota interestadual. Já o segundo ficará com metade do valor obtido mediante a aplicação

da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual. A outra metade será concedida ao Estado de origem.

A EC nº 87/15 modificou o texto do inciso VII, §2º, do art. 155 da Carta Magna de 1988, que passou a vigorar com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 155 (...)

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

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Desta maneira, o novel texto Constitucional passou a estabelecer que os valores da arrecadação fossem divididos, gradativamente, entre o Estado de origem e o Estado destinatário da operação interestadual de mercadoria, de forma que, até 2019, o Estado de destino fique com 100% da diferença da alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

A Emenda também modificou o art. 99 do ADCT, referente à regra de transição entre os sistemas, acrescentando as bases percentuais sobre as quais a divisão será feita ao longo dos anos, culminando no já citado ano de 2019, senão vejamos:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Vale ressaltar que, embora o texto legal ainda faça referência a 2015 como o primeiro ano de mudança, o art. 3º da supracitada Emenda menciona a necessidade de observância do Princípio da Anterioridade, razão pela qual a alteração deverá ocorrer somente em 2016. Por força desse princípio, positivado no art. 150, III, alíneas *b* e *c*, da Carta Maior, as alterações gravosas do ICMS somente podem ser aplicadas no exercício financeiro subsequente à publicação emenda constitucional correlata, observando-se, ainda, que o tributo não pode ser cobrado antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, regra conhecida como o Princípio da Noventena.

Foram ampliadas as hipóteses de cobrança do diferencial de alíquotas, estabelecendo-se uma nova obrigação tributária para o alienante. Além disso, é indubitável que a atual sistemática pode, em certos casos, implicar aumento efetivo de tributação, nomeadamente quando a alíquota interna do Estado de origem for inferior à alíquota interna do Estado de destino.

Por conta de tais mudanças gravosas aos contribuintes, aplica-se o princípio da anterioridade, englobando tanto a anterioridade de exercício quanto a nonagesimal. Assim, o inciso I do art. 99, acima mencionado, é totalmente inócuo, fruto de atecnia do legislador, vez que as modificações só produzirão efeitos em 2016.

Ao observar o escalonamento das receitas previsto para os próximos anos, vê-se claramente que o constituinte privilegiou sobremaneira o Estado de destino dos bens e mercadorias, em detrimento do Estado de origem, assim como havia ocorrido com o Protocolo ICMS 21/2011. Porém, tomou o cuidado de fazê-lo de forma gradual, com as fatias de arrecadação sendo, ano após ano, direcionadas em maior volume ao Estado em que reside o consumidor final. É óbvio que tal medida mudará drasticamente a sistemática de recolhimento de ICMS entre os Estados da Federação, de tal forma que aqueles que sofrerão os maiores prejuízos deverão instituir modificações em seu planejamento tributário, além, é claro, da diminuição em suas receitas orçamentárias. Nada mais justo, portanto, que essa inovação seja executada de forma lenta e gradual, dando o tempo necessário para que todos os envolvidos se adaptem às mudanças.

Haverá, todavia, prejuízo à repartição escalonadas das receitas, que principiaria, como referido, no ano de 2015. No entanto, conforme já dito acima, as novas normas só passarão a valer em 2016. Tendo em vista tal situação, exsurge relevante questão: deve ser seguido o escalonamento tal como previsto, mesmo que não haja nada a partilhar em 2015, aplicando-se os já elevados índices em 2016? Ou o início do escalonamento deve ser postergado, verificando-se em 2016 na proporção de 20 – 80% (prevista originalmente para o ano de 2015), adiando-se o término para o ano de 2020, quando o Estado de destino ficará com todo o valor arrecadado da diferença entre a alíquota interestadual e a interna? Por se tratar de uma alteração constitucional bastante recente, a doutrina ainda não se manifestou em peso acerca de tal dilema, razão pela qual se prevê a ocorrência de intenso debate futuro concernente ao tema.

Constata-se, por fim, que as legislações estaduais também deverão ser alteradas para recepcionar essa importante mudança de âmbito constitucional.

É importante destacar, também, que a sistemática anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015, ou seja, originária da própria Constituição de 1988, continua a mesma para operações relativas à circulação de mercadorias e bens interestaduais em que o adquirente for consumidor final e não se enquadrar como contribuinte do imposto.

8 CONCLUSÃO

Esta monografia buscou evidenciar a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, tendo em vista que os Estados signatários do referido protocolo têm entendido que através a internet a empresa vai à cidade do consumidor e lá realiza a operação, sendo do deslocamento da mercadoria mero trânsito entre galpão do estoque e o endereço do destinatário.

Primeiramente, foram analisadas as características de um Estado Federal, caso do Brasil, logo em seguida foi feita uma análise sobre os limites constitucionais ao poder de tributar. Em um terceiro momento, destacou-se o ICMS, sua regra matriz de incidência, peculiaridades, tratamento constitucional, legal, doutrinário e jurisprudencial conferido ao imposto em testilha. Nos capítulos seguintes foram explanados assuntos como a guerra fiscal e comércio eletrônico, relacionando este com a bitributação. Por fim, no último capítulo, o estudo deteve-se ao Protocolo ICMS 21/2011, suas implicações e efeitos, sobretudo em face da Constituição Federal de 1988 e do Pacto Federativo. Neste capítulo também se analisou a aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015, que entrará em vigor em 2016.

Os resultados deste estudo, levando em consideração as premissas adotadas, assim como a metodologia utilizada, mostraram que o protocolo mencionado afronta diversos artigos da Constituição Federal de 1988 e enfraquece a Pacto Federativo existente no ordenamento pátrio doméstico.

O modelo federativo esculpido na Carta Constitucional de 1988 decorre das inúmeras transformações sociais, políticas e econômicas vivenciadas no país com a derrocada da ditadura e o processo de redemocratização. A Constituição Federal de 1988 não modificou apenas a base Democrática do Estado, mas também as vigas mestras do Federalismo. Desse modo, vários organismos foram acrescentados à estrutura federal clássica: o primeiro deles foi a ampla autonomia dada ao Município como ente federativo.

Percebeu-se, assim, que o Estado Moderno e o Federalismo brasileiro vivem momentos contraditórios diante da *globalização* e do *regionalismo*, oscilando em garantir elementos fomentadores do crescimento e emperradores para o desenvolvimento econômico a nível regional e, conseqüentemente, mundial. Há muito tempo que perdura a discussão acerca das relações travadas entre o federalismo como forma de Estado e o regionalismo. Este último ora é tido como o movimento que oferta sustentabilidade àquele modelo ou, ainda, é pensado como um processo desagregador do Estado-nação. (Baleeiro, 2012)

Ficou claro que o objetivo do Protocolo foi tentar adaptar a cobrança de ICMS à nova realidade advinda do comércio eletrônico na internet, bem como procurar caracterizar nessa modalidade de comércio a figura de uma operação mercantil interestadual entre contribuintes. Mesmo assim, diante de tudo o que se procurou demonstrar, fica evidente que o Protocolo-ICMS nº 21/2011 não está envolvido com o manto da constitucionalidade, uma vez que: extrapola os limites constitucionais impostos pelo artigo 155, inciso II, § 2º, inciso VII, a e b, e inciso VIII, da Carta Magna; desequilibra o Pacto Federativo sobre o qual repousa o Estado brasileiro; implica distinção tributária sobre mercadorias em razão de sua procedência, ao arrepio da norma contida no artigo 152 da Constituição Federal e acarreta direta violação ao princípio da estrita legalidade tributária, previsto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal

Em vista dessas inconstitucionalidades, a única conclusão a que se pode chegar é a de que esse Protocolo-ICMS nº 21/2011 viola o sistema jurídico pátrio. Não obstante tal inconstitucionalidade ter sido declarada pelo Superior Tribunal Federal, os estados membros signatários do protocolo por meio de intensa força política no Congresso Nacional conseguiram aprovar a emenda que acabou de certa forma revertendo a situação, recuperando o que propugnava a essência do referido protocolo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1578.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 17^a ed. Saraiva. São Paulo, 1996

CUNHA, Fernando Whitaker da. **Direito Constitucional do Brasil**. São Paulo. Editora Renovar, 1990

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* 01 (2013).

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 18, de 01 de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade-ADI n.º 1179-SP**. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Recorridos: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. DJ 19/12/2002. Disponível <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266683>>

Acesso 13 maio de 2015

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**. *Revista de Estudos Tributários*, n.º 77, Jan-Fev/2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 358.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Gabrielle Vilvert da. "**Análise da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 face ao Sistema Tributário Nacional.**" Disponível em <<http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/handle/123434789/8754>> Acesso em 01 de junho de 2015.

FÁVERO, Ramon Henrique Santos; TAVARES, Ludmila Aparecida. **A INCONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE**. Gestão Contemporânea, v. 4, n. 1, 2014.
<<http://revistas.es.estacio.br/index.php/gestaocontemporanea/article/view/300>>
Acesso em 08 de junho de 2015.

LEITE, Arypson Silva. **A inconstitucionalidade do Protocolo ICMS/CONFAZ nº 21, de 1º de abril de 2011, que trata da repartição do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em:
<<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/inconstitucionalidade-do-protocolo-icmsconfaz-n%C2%BA-21-de-1%C2%BA-de-abril-de-2011-que-trata-da-rep>>
Acessado em 08 de junho de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 562.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NASCIMENTO, Erasmo Roberto Rodrigues do. "**Protocolo ICMS 21/2011: um estudo sobre a sua viabilidade para o mercado socioeconômico paraibano.**" Disponível em: < <http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/1554>>. Acesso em 06 de junho de 2015.

PEREIRA, Juliano Quireza. **Tributação do comércio eletrônico e integração regional**. Disponível em: <<http://repositorio.unesp.br/handle/11449/115705>> Acesso em 28 de maio de 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Wallis Franklin de Souza. **Bitributação de ICMS nas compras via internet: A inconstitucionalidade tributária e seus reflexos**. 2012. Trabalho de Conclusão

de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 5ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2008