

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
NÚCLEO ACADÊMICO DE NOVA CRUZ  
CAMPUS DE NATAL  
CURSO DE DIREITO**

**ROBSON FERNANDES SOUZA**

**IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: A GUERRA  
FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

**NOVA CRUZ-RN**

**2015**

ROBSON FERNANDES SOUZA

**IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: A GUERRA  
FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

Trabalho de conclusão de Curso, na modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito do Núcleo Acadêmico de Nova Cruz/RN, Campus de Natal da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Mariana Vannucci

**NOVA CRUZ-RN**

**2015**

Dedico este trabalho aos meus pais, Odilon e Vilma e aos meus irmãos, Alessandro e Manoel, que formam minha família maravilhosa que sempre estiveram do meu lado para chegar até aqui.

À Ana Paula, companheira de todos os momentos bons e ruins.

Ao pequeno Enzo Fernandes, filho que faz com que a cada dia eu busque melhorar cada vez mais.

Aos meus companheiros de sala.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecer aos meus pais, Odilon Souza Neto e Vilma Fernandes Pires Souza, que sempre me ampararam, mesmo não concordando com muitas das coisas que fiz ao longo desse trajeto, mas que estiveram ao meu lado dando toda a orientação para os estudos durante toda a minha vida, desde a saída da minha cidadezinha do interior da Bahia até a chegada final aqui no Rio Grande do Norte.

Aos meus companheiros de Polícia Militar do Rio Grande do Norte que me apoiaram e me ajudaram, desde o início até o final do curso, de maneira necessária e eficaz para que eu pudesse chegar até aqui, em especial os companheiros do Grupo de Operações Especiais - GTO, meu comandante de muitos anos o Tenente-Coronel Genilton Tavares e a todos dessa grande corporação que nunca mediram esforços para que eu pudesse concluir esse sonho.

Aos meus dois irmãos queridos, Alessandro Fernandes Souza e Manoel Marcos Pires Souza, que do jeito deles sempre me apoiaram em tudo me dando apoio em vários momentos difíceis e complicados que com eles fizeram parte do meu crescimento profissional e acadêmico, sempre me apoiando e me encorajando a me manter firme. Agradeço a Ana Paula, minha companheira de alguns anos por me mostrar todos os dias que todo esforço é pouco e que noites em claro são normais e por amortecer os obstáculos, me preparando diversas vezes para enfrentar situações que já havia vivenciado.

Aos meus professores em geral, que marcaram meus estudos e me guiaram diversos anos, em especial a Mariana Vannuci que todos os problemas enfrentados em muitos aspectos sempre esteve à disposição para tirar minhas dúvidas e por ter feito minha orientação.

Meus companheiros de sala, que dividiram comigo as angústias, os feitos, as greves e todas as situações de forma geral que foram compartilhadas em momentos inesquecíveis, que certamente estarão sempre presentes, se não fisicamente, nas fotos e lembranças, nas páginas desse trabalho e na minha memória.

Agradecer principalmente ao meu grupo de sala com Fagner, Júnior, Jean e como não citar Danilo que durante todo o tempo que estivemos juntos se mostraram amigos e companheiros, com inúmeras trabalhos que fizemos juntos, não posso

deixar de citar, Iranildo, Anier Tony, Abmael, Luzzyna, que por diversas vezes discutimos nossos problemas, nossas greves e brincadeiras e piadas em sala de aula.

Obrigado a todos por terem dividido os semestres mais difíceis, e as experiências mais divertidas, saibam que vocês foram extremamente importantes nessa conquista.

Por fim, e sem dúvida, não menos importante, agradeço a Deus por ter me propiciado a vida, não simplesmente a biológica, mas a vida plena, já que colocou tantas pessoas especiais na minha trajetória.

**RESUMO:** Esclarecer os pontos contraditórios de forma teórica e prática sobre o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços-ICMS, como os Estados se articulam na sistemática da Guerra Fiscal que transformou o comércio eletrônico brasileiro. Sob o enfoque legal, principiológico e jurisprudencial através dos mais variados exemplos, em um Estado democrático de direito, a avaliação de como é empregada a sistemática tributária entre os Estados que são destinatários e os Estados que são remetentes das vendas feitas por meio do Comércio Eletrônico. Mostrar como é feito o cálculo das alíquotas dos contribuintes e não-contribuintes dos impostos para se fazer a análise do que é o mais correto a ser adotado para fazer cumprir a função que o Poder Constituinte quis ao adequar o ICMS como imposto com fins extrafiscais e, assim, passou a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS à prévia decisão dos Estados e do Distrito Federal, tal como mostra o artigo 155, § 2º, XII, “g”. Visa mostrar o problemático e duvidoso protocolo 21/2011 e como é feita a tributação do ICMS em vendas feitas pela internet verificando nessa ótica a divisão do ICMS quanto aos Estados vendedores e consumidores e como aconteceu o início da guerra fiscal. Observar quando o imposto deve ser cobrado na origem, e quando o imposto deve ser cobrado no destino das mercadorias, como está disciplinado pela Constituição Federal e por fim, analisar a mudança trazida pela Emenda Constitucional de nº 87/2015 que modificou a Constituição passando a ser constitucional a tributação pelo Estado de destino e que vai ser objeto final de análise do presente trabalho.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Guerra fiscal. Protocolo 21/201. Emenda 87/2015.

**ABSTRACT:** Clarify the contradictory points of theoretical and practical on the Tax movement of goods and services -ICMS such as the United articulate in the scheme of tax war that transformed the Brazilian e-commerce. Under the legal approach, principiologic and jurisprudential through various examples , in a democratic state of law, the assessment of how the tax systematic is employed among the states that are recipients and states which are sales senders made through the Electronic Commerce. Show how the calculation of the rates of tax payers and non-payers of taxes to do the analysis of what is the most correct to be adopted to fulfill the function that the constituent power wanted to bring the GST as a tax with extrafiscal purposes is done and thus came the granting of tax benefits relating to ICMS on the prior decision of the States and the Federal District, as shown in the article 155, § 2, XII, "g". Aims to show the problematic and doubtful protocol 21/2011 and as taxation ICMS is made on sales made online checking this perspective the division of ICMS as the United sellers and consumers, and as it was the beginning of the fiscal war. Observe when the tax should be levied at the source, and when the tax should be levied in the destination of the goods, as it is governed by the Constitution and finally, analyze the change brought about by Constitutional Amendment No. 87/2015 which amended the Constitution through the be constitutional taxation by the State of destination and will be final object of analysis of this work.

**KEY-WORDS:** ICMS. Fiscal war, Protocol 21/20, Amendment 87/2015.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2. O ICMS DISCIPLINADO NO TEXTO CONSTITUCIONAL</b>	
2.1 Repartição de Competências Tributárias .....	11
2.2 Os Princípios Constitucionais aplicados ao ICMS.....	14
2.3 O princípio da seletividade em face da essencialidade.....	15
2.4 Princípio da Capacidade Contributiva.....	17
2.5 Do Princípio da Seletividade e Não-Cumulatividade no ICMS.....	18
2.6 O ICMS disciplinado na Constituição Federal.....	22
<b>3. OS ELEMENTOS DELINIADORES DO ICMS</b>	
3.1 Fato Gerador.....	28
3.2 Da Incidência .....	29
3.3 Da Não-Incidência.....	30
3.4 Base de Cálculo.....	32
3.5 Sujeito Passivo.....	35
<b>4. A SISTEMÁTICA DAS ALÍQUOTAS</b>	
4.1 As alíquotas de aplicação do ICMS e sua cobrança na origem e no destino.....	36
<b>5. A DISPUTA DENTRO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO</b>	
5.1 A Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal em função das alíquotas de arrecadação do ICMS.....	41
5.2 Do Comércio Eletrônico.....	46
5.3 A Divergência do ICMS dentro do Comércio Eletrônico.....	49
5.4 O ICMS nas transações eletrônicas interestaduais.....	52
5.5 A guerra fiscal interestadual no comércio eletrônico.....	54
5.6 O Protocolo ICMS 21/2011 e a Bitributação no E-Commerce.....	55
5.7 Enfim a solução: Emenda Constitucional 87/2015.....	60
<b>6. CONCLUSÃO</b> .....	64
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	67



## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no âmbito do comércio eletrônico vem trazendo alguma nova faceta de discussões jurisprudenciais e doutrinárias, imposto de competência dos Estados atualmente vem sendo um dos maiores problemas ao desenvolvimento do País, pois que se verifica uma verdadeira “guerra fiscal” entre os estados da República Federativa do Brasil. Por este motivo, faz-se necessário a discussão e o debate a respeito do recolhimento do ICMS sobre os produtos vendidos no e-commerce.

No estudo do Direito Tributário um fato é de despertar atenção: O conflito de interesses e necessidades entre os Estados, em razão da falta de recursos financeiros e as limitações do poder de tributar, como também carências para ser ajustadas em um País tão grande e composto de vasto território e diferentes regiões e com todas as suas desigualdades de evolução econômica e social, trazendo diferenças e uma disputa entre os Estados para arrecadar mais dinheiro através dos seus tributos. E qual o imposto que tem maior capacidade para catalisar recursos para os Estados? O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Dessa forma, o objetivo geral desse trabalho é analisar o conflito instaurado pelo ICMS devido ao crescente desenvolvimento da transmissão de dados da internet, iniciando uma nova fase do processo de globalização da economia, é mostrar como o crescimento acelerado do comércio eletrônico no Brasil estabeleceu-se uma verdadeira guerra fiscal bilionária entre os Estados pelo recolhimento de impostos nessas vendas feitas pelo comércio eletrônico, possibilitando a realização de transações comerciais sem a definição do local de origem e destino.

Utilizando de pesquisas, jurisprudências e doutrina jurídica sobre o tema de modo a descrever e analisar o ICMS e sua sistemática. Chegando ao final para a comparação dos dispositivos constitucionais mudados com a recente Emenda Constitucional nº 87/2015.

Num primeiro momento é exposto a repartição de competências e o conceito do ICMS, suas características, como se deu a previsão constitucional desse tributo no Brasil, mostrando os projetos legislativos apresentados com a finalidade de regulamentar essa disputa entre os Estados, passando em alguns dos principais princípios postulados do direito tributário e explicação de como repercutem no ICMS.

Posteriormente é mostrado como é feita a tributação do ICMS suas alíquotas e como é que se chegou ao comércio eletrônico o que é chamado pelos especialistas de “Guerra Fiscal” instituída nesse tipo de comércio no Brasil, isso vai ajudar a entender o quão é polêmico o assunto, envolvendo política, cultura e economia ao mesmo tempo.

Para enriquecer e dar qualidade ao trabalho é revelado os autores que defendem e os que atacam o imposto, bem assim apresentada às principais justificativas dadas por cada um deles para os seus respectivos posicionamentos.

A expectativa é de instigar o leitor a se aprofundar no assunto. Para isso é feita referências bibliográficas, que seguem no trabalho, consideradas fontes consagradas por todos os estudiosos que procuram entender determinados comportamentos anormais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

## 2. O ICMS DISCIPLINADO NO TEXTO CONSTITUCIONAL

### 2.1 REPARTIÇÕES DE COMPETÊNCIAS

Legislar sobre Direito Tributário é dizer antes de tudo que será editada normas que definam o fato gerador, a obrigação tributária, o sujeito passivo, o sujeito ativo, lançamento, crédito tributário etc.

O artigo 24 da Constituição Federal atribui que cabe à União editar normas gerais e aos Estados e Distrito Federal complementar as normas gerais da União, mediante lei própria de cada um, veja o que diz a redação dos artigos abaixo:

Art. 24. Compete à União, os Estados, e ao Distrito Federal concorrente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

.....

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

.....

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ente a união, os estados, o DF e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em ralação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto presto no art. 155 II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se referee o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, “d”, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II- poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III- o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderá ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Apesar de não mencionado, nos artigos acima, é fato que também de maneira suplementar cabe aos Municípios legislar no que se refere aos tributos, pois a constituição deixa claro através do artigo 30 inciso II que cabe aos Municípios “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”, Dalmo de Abreu Dallari observa essa questão quando diz:

A cada esfera de competências se atribui renda própria. (...) Como a experiência demonstrou, e é obvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário, a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios.

Seguindo no assunto a Constituição de 1988 colocou o Sistema Tributário em um capítulo específico nos seus artigos 145 a 162, de maneira cuidadosa, e até exaustiva foi distribuído a cada ente da federação brasileira a competência tributária de instituir seus próprios tributos, dessa forma, cada um possui a sua competência específica não tendo como um ente querer instituir um imposto diferente do que está exposto na constituição para outro em termos de tributos.

A competência tributária é, portanto, absolutamente indelegável. A competência só pode ser utilizada pela pessoa política que a recebeu diretamente da Constituição Federal, mesmo que a União, Estado, Município e o DF passem o tempo todo sem utilizá-la não pode outro ente político que não o referido na Carta Magna querer instituir o tributo alegando que quem deveria instituir não o faz. Como um bom exemplo é o Imposto sobre Grandes Fortunas que é de competência da União, não pode o Estado alegar que está com dificuldade financeira e como a União, passados esses anos todos da Constituição Federal, não institui o devido imposto que é de competência originária da União instituir o imposto, isso é totalmente proibido pelo sistema de repartições tributárias. A competência tributária é privativa; incaducável; de exercício facultativo; inampliável; irrenunciável; indelegável e como já dito se nenhum dos entes políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro ente poderá tomar o seu lugar. Não se deve, portanto, confundir competência com capacidade segundo Antônio Roque Carrazza:

"A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária [direito de criar o tributo], mas, somente, em capacidade tributária ativa [direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible]. Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. A partir deste momento, não existe mais relação de poder,

senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos.” CARRAZA (2010, p. 124)

A capacidade tributária, portanto, não pode ser confundida jamais com competência tributária, pois falar em capacidade é mostrar que está pode ser delegada, ou seja, pode ser transferida pela pessoa que possua a competência tributária atribuída pela Constituição, claro que não de maneira absoluta, essa transferência é feita de maneira criteriosa da capacidade tributária ativa, assim, uma pessoa política que detenha a competência tributária pode transferir para outra pessoa jurídica de direito público a capacidade tributária ativa, também nas lições de Hugo de Brito Machado:

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha à Constituição atribuída competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir imposto é admitir seja a constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação só seria possível se norma própria da constituição autorizasse. MACHADO (2008, p. 269)

Como em tudo no direito tem que seguir o princípio da legalidade, para o direito tributário não é diferente e ele é trazido pela Constituição Federal no seu artigo 150, I, no qual diz que para o tributo ser exercido em abstrato, necessário é sua criação por lei, em regra, lei ordinária que descreve os elementos essenciais da norma jurídica.

Art.150. Sem prejuízos 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;

Assim, é dessa forma que começa a sistematização da estrutura do Sistema Tributário Nacional, que autoriza a criação de tributos a todos seus os quatro Entes Políticos (União, Estados, DF e Municípios), porém somente eles, que são os únicos que podem instituir lei abstrata de incidência tributária. É preciso dizer que a Constituição Federal, todavia, não cria o tributo só deixou as atribuições de competência a essas pessoas políticas de direito interno, para instituí-los através de lei, em regra, a ordinária, em estrita observância dos princípios constitucionais.

## 2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS AO ICMS

Depois da menção feita ao princípio da legalidade é de suma importância abordar os princípios que são mais importantes nos estudos do ICMS, princípios os quais agora serão analisados de maneira mais precisa alguns dos quais que se colocam não só ao ICMS como em todo sistema tributário. É preciso falar dos mais importantes para o estudo do ICMS, que são: o Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária, art. 150, II, Princípio da Vedação ao Fisco, art. 150, IV, Princípio da capacidade Contributiva, art. 145, § 1º, e de forma especial o Princípio da Seletividade, art. 153, § 3º e o da Não-Cumulatividade, todos da CFRB/88.

É de verificar que o professor Antônio Roque Carrazza em suas obras, define princípios dessa forma:

Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. CARRAZZA (2013, p. 35).

Alguns dispositivos do ICMS são alvos constantes de discussões doutrinárias e jurisprudenciais por não se respeita os basilares constitucionais e principiológico fazendo com que ao invés de trazer benefícios, fazem justamente o contrário, aumenta os prejuízos trazendo aos Estados menos favorecidos e conseqüentemente as pessoas que lá vivem mais miserabilidade e pobreza, é importante, por isso, analisar esses princípios.

## 2.3 PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E O PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE

O artigo 155 da Constituição Federal em seu § 2º inciso III estabeleceu que: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;” para Leandro Paulsen é notório quando diz que:

O Artigo supracitado faculta a utilização da técnica da seletividade, dizendo que poderá ser seletivo, ou seja, é facultatividade do legislador a fixação; isso quer dizer que ele, da maneira que quiser, pode utilizar ou não o princípio da seletividade no ICMS. PAULSEN (2013, p.270).

Os Estados Federados, nesse passo e como regra geral adotou a seletividade das alíquotas do ICMS, facultada pela Constituição da República, em função da essencialidade dos produtos e serviços. O problema que a tributação dos Estados é parecida entre si.

Por outro lado, da análise do artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal, percebe-se que o legislador não restringiu o princípio da seletividade em face da essencialidade, no imposto sobre produtos industrializados – IPI. É possível observar que o IPI ao contrário do ICMS, obriga o legislador ao uso do princípio da seletividade em função da expressão “será”, no sentido de dever:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
 § 3º - O imposto previsto no inciso IV:  
 I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Nos ensinamento do professor Aliomar Beleeiro é uma faculdade:

O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I). BALEEIRO (2010, p.436).

Entretanto, uma interpretação mais detalhada da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, mostra que o verbo “poderá”, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como acontece com muitos aspectos legislativos, tem como regra de um dever, ou de imposição, assim, não é um querer dos Estados à regra é sim de obrigatoriedade.

É certo que o legislador tem a obrigação de utilizar o princípio da seletividade em produtos ou serviços essenciais no uso de seu poder.

A alíquota do ICMS deve ser seletiva em face da essencialidade do produto ou serviço, este princípio é garantia para que a alíquota aumente ou diminua de acordo com a natureza do produto ou serviço, observando se estes são supérfluos ou essenciais.

No que se refere à questão dos produtos essenciais, (COELHO, p.344, 2011), explica que “Assim um automóvel, em si, não é um bem supérfluo, embora uma Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.”

Os bens essenciais devem ser selecionados para receber alíquotas menores, como é o caso da energia elétrica, que hoje é essencial para a coletividade. O professor Antônio Roque Carrazza diz que:

O princípio da seletividade, amparado também pelo princípio da igualdade, não faz distinção de contribuintes por raça, sexo ou ocupação profissional, pois sua incidência é especificamente no produto e não no contribuinte; entender o contrário seria afrontar o art. 5, I, da Constituição Federal. CARRAZA (2013, p.378).

Como se verifica o princípio veio para proteger a dignidade de todos os contribuintes que utilizam de alguns produtos ou serviço em função de suas rendas. Os impostos não devem apenas ser norteados pelos já citados impostos, eles devem também observar a quem atingirão, respeitando o princípio da capacidade contributiva. Os impostos não devem apesar ser minorados em função da essencialidade do produto, mas também em função daqueles que contribuirão.



## 2.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva indica o quanto o contribuinte pode fornecer ao estado, é uma forma de limitar o poder de tributar do Estado, dando ao contribuinte uma justiça tributária igualitária, está amparado legalmente pelo artigo 145 parágrafo 1º da Constituição Federal.

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

§ 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.

A Constituição deixa claro que o estado deve cobrar seus tributos em conformidade com a disponibilidade do contribuinte de pagar, para que este não seja lesado, quando se utiliza da frase, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade do contribuinte”.

O princípio da capacidade contributiva age em nome da isonomia, buscando dar tratamento diferenciado a quem merece. Um exemplo da posituação desse postulado no direito tributário é o que ocorre no imposto de renda, este leva em consideração a quantidade de dependentes, os gastos com saúde, com educação, com previdência social etc.

Os impostos indiretos provocam injustiça fiscal, pois não levam em consideração o postulado da capacidade contributiva, definem-se esses tributos como espécies de exações nas quais o legislador permite ao sujeito passivo transferir o encargo econômico-financeiro para uma outra pessoa, isso ocorre geralmente nas relações de consumo, onde os fornecedores transferem aos seus consumidores os impostos cobrados pelas mercadorias ou serviços prestados.

A previsão as graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte constitui posituação do princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. PAULSEN (2013, p.64)

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, dessa forma não se pode exigir de quem só tem dinheiro para comer, os

tributos devem variar de acordo com o padrão social de cada um, ou seja, segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formação (preservação mínimo vital e vedação do confisco), a aplicação deve ser para todas as espécies tributárias. Todavia, a possibilidade de graduação do tributo (e.g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva.

A medida da capacidade contributiva se apresenta sob diferentes aspectos, de acordo com o tipo de imposto; ora se afere a capacidade contributiva por meio da renda, ora do consumo de bens e serviços. AMARO (2009, p.143)

Neste caso, a capacidade contributiva está, portanto, ligada a produtos e serviços consumidos pelos contribuintes. O ICMS, quando existe uma compra e venda de mercadorias, o contribuinte indireto só paga o imposto da mercadoria, produto ou serviço pelo qual ele pode se disponibilizar a comprar.

Em relação ao consumo de bens e serviços é o produto ou serviço consumido que seleciona o contribuinte por sua capacidade contributiva. Enfim, percebe-se que o referido princípio é uma forma de aplicação do princípio da igualdade, apresentando-se como mecanismo eficiente para efetivação da justiça tributária, uma vez que, é a mercadoria que seleciona a capacidade do contribuinte. AMARO (2009, p.302)

## 2.5 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Como já dito e apesar das divergências doutrinárias o ICMS tem finalidade sim fiscal, embora a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, III, permite a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços o que muitos doutrinadores partem então do pressuposto que aí o ICMS se torna extrafiscal. Como a constituição facultou o uso da seletividade cabe ao ente estadual fazer a distinção do que é essencial ou não.

O critério de seletividade tanto se ajusta ao critério de proporcionalidade, porque pode ocorrer a existência de alíquotas meramente proporcionais, mas diferentes de caso para caso, como também pode haver tabelas de progressividade de caso a caso. Assim, só há incompatibilidade entre o critério da proporcionalidade e da progressividade como da seletividade, nos casos em que haja um comando para adoção do critério da generalidade, já que este é o critério contrário ao da seletividade. OLIVEIRA (2009, p. 331)

A função dessa discricionariedade dada pela União foi sem dúvida nenhuma trazer igualdade regional entre os mais variados Estados do Brasil, desse modo foi

dado aos mesmos de dispor sobre sua hipótese de incidência, arrecadação e utilização do imposto em benefício da população local, para atingir os objetivos do artigo 3º, III, da Constituição Federal.

Todavia, o que seria uma válvula de escape para acabar com as desigualdades verificou-se em um terrível equívoco legislativo, pois deu aos Estados mais ricos, que concentram os principais centros de distribuição do país, a arrecadação de tributos sobre os produtos que, em sua maioria, irão para outros Estados, menores, e sem igual capacidade de produção.

Nas lições do professor Hugo de Brito Machado.

Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores. MACHADO (2009, p. 347)

É dele também a posição que defende que a não-cumulatividade do ICMS constitui um grave problema do sistema tributário brasileiro:

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com dimensão territorial de nosso país. MACHADO (2007, p. 398)

Nessa concepção, a Constituição Federal conceitua que o princípio da não cumulatividade deverá ser respeitado pelos legisladores dos Estados e Distrito Federal, na edição de suas respectivas leis, que regulem a arrecadação e disposição dos valores arrecadados através do ICMS, condição contida no art. 155, §2º, I da Constituição Federal de 1988:

Art. 155, §2º, I da CF/88 O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Assim, o princípio da não cumulatividade utiliza-se da técnica de ser subtraído o que foi cobrado em cada operação com o valor total do montante que foi utilizado nas operações anteriores pelo mesmo Estado ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, evitando a bitributação sob o mesmo produto toda vez que for circulado, ou seja, é o os autores chamam de “efeito cascata”, ou seja, incidir o imposto toda vez que houver a circulação dos produtos ou dos serviços entre os

Estados, as chamadas operações interestaduais e o contribuinte fosse obrigado a pagar novamente o tributo, o que ocorreria caso o imposto fosse cumulativo

Um exemplo de como é feita a tributação do ICMS é feita da seguinte maneira: José vende uma mercadoria para Francisco pelo preço de R\$ 2.000,00, acrescidos de R\$ 260,00 que pagou pela entrada da mercadoria em seu comércio, e, ao comercializar a mercadoria para Messias, deveria recolher ICMS no valor de R\$ 330,00, porém, em função do princípio da não-cumulatividade, pode retirar o valor já que pagou do imposto e somente vai pagar os R\$ 70,00 reais de imposto.

É a questão da problemática da alíquota em que se dividem os custos entre os estados de origem e de destino nas operações interestaduais. Já foi mencionada nesse trabalho.

Quanto ao Princípio da legalidade a Constituição Federal determina que todo e qualquer tributo, e não só os tributos, mas a administração só agir por meio de lei, assim por analogia e mandamento os tributos devem ser criados por meio de Lei, seja esta federal, estadual ou municipal.

No que se refere ao princípio da não cumulatividade, a Constituição Federal determina, que, deverá ser respeitado pelos legisladores dos entes federativos, na edição de suas respectivas leis, que regulam a arrecadação e disposição dos valores arrecadados através do ICMS, é o que se aúfere pelo art. 155, §2º, I da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal é expressa ao descrever o princípio da não cumulatividade no art.155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O ICMS é um imposto que institui a desoneração da cadeia produtiva, permitindo que o imposto pago em uma etapa, gere crédito para as etapas seguintes. Com isso, o princípio da não cumulatividade é compensatório e é assim descontado o que foi tributado em cada operação, com o que foi cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal,

impedindo assim a tributação denominada de “efeito cascata”, tal efeito ocorreria se houvesse a cumulatividade e se em cada operação o contribuinte fosse obrigado a fazer o pagamento novamente de tal tributo.

Sobre o tema, o STF - Supremo Tribunal Federal dispôs da seguinte forma:

O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas, realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não-cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros. (RE 195.902, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 20/11/98) (STF).

A Constituição prevê que a seletividade será facultativa quanto à essencialidade do produto. A população é sempre a prioridade, sendo assim, aqueles produtos que são classificados como essenciais para sobrevivência do povo poderão ter uma alíquota menor, enquanto aqueles produtos considerados supérfluos terão a alíquota maior. Todavia, a aplicação de tal princípio deverá ser analisada com muita cautela, quanto à elaboração de uma norma regulamentadora do imposto.

Constantemente os Estados brasileiros vêm reduzindo a alíquota de produtos considerados essenciais. No entanto, os entes federativos estão utilizando disso, para conceder benefício e incentivos irregulares. A título de exemplo, O Estado de São Paulo, que instituiu o Decreto nº 52.381/2008, que prevê a redução de 100% da base de cálculo de produtos laticínios, todavia tal dispositivo foi editado sem a devida anuência de Convênio no âmbito do CONFAZ.

Sobre este assunto o STF já firmou posição afirmando que: “As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.” (**ADI 2.377-MC**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 22-2-2001, Plenário, DJ de 7-11-2003.)

Dispõe que as leis complementares que foram criadas para regular, em sentido mais estrito, o ICMS, “só possuem juridicidade na medida em que observem rigorosamente os pressupostos constitucionais do ICMS, sendo desprovidas de eficácia as regras que ampliem o quadro de materialidades e devedores tributários, ou restrinjam o princípio da não-cumulatividade.” MELO (2003, P. 349)

Portanto, é obrigatório seguir os princípios essenciais do Direito Tributário, colocados na Constituição Federal para a mais perfeita e regulamentação e arrecadação dos tributos, pois é o início da pirâmide do sistema tributário brasileiro. Desse modo, não pode o tributo fugir às normas da Carta Magna, ainda que sua regulamentação deva ser realizada pelos entes federativos de forma independente.

## 2.6 ICMS DISCIPLINADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição promulgada em 1988 destinou como dito acima, um capítulo inteiro para normatizar as regras gerais do Sistema Tributário Nacional, dando na seção I, que é o de abertura, como sendo os princípios Gerais do Direito Tributário de modo a regulá-lo, veja o que diz o primeiro artigo do capítulo da Constituição de 1988:

Da Tributação e do Orçamento

Art.145 § 1º: a União, os Estados e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

[...]

P. U: 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 dos contribuintes.

É utilizado pela constituição desde o início de uma preocupação em estabelecer um critério de instituição dos impostos, mostrando como um dos fundamentos a capacidade econômica do contribuinte ao estabelecer que será identificado e respeitado os seus direitos individuais fazendo uma seleção justa de quem pode mais pagar mais, e de quem pode menos pagar menos, é sem sombra de dúvida uma verificação também do princípio constitucional da isonomia.

É no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 responsável por normatizar o ICMS “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços”, que diz que é de “competência dos Estados e do Distrito Federal 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, conforme se infere do artigo 155, inciso II:

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

[...]

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

O problema é que o ICMS é um imposto cheio de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, há alguns que o classificam como sendo fiscal enquanto outra parte doutrinária diz ser extrafiscal, nasceu incompleto, pois necessitava de Lei

Complementar para ser implantado, com a promulgação da Constituição foi dado o prazo de sessenta dias para fazer a Lei Complementar, dessa forma, se não houvesse a instituição da referida Lei Complementar os Estados e DF fariam a regulamentação por meio de convênios esses que, por sua vez, foram regularizados através da Lei Complementar 24/75. Portanto, foi assim, a solução para a instituição do ICMS para os Estados e o DF que o constituinte originário achou na falta da Lei Complementar, ou seja, a sua substituição pelo convênio interestadual, e é daí que começa as complicações que viriam a se tornar cada vez maiores para os Estados e a Federação brasileira.

É neste contexto, de substituição de uma Lei Complementar por Convênios Estaduais, que surge a guerra fiscal justamente nesses incentivos que possibilitaram aos Estados de modo unilateral conceder isenções e remissões para atrair mais investimentos nos seus territórios prejudicando o interesse de outros também necessitados de incentivos, o modo como são dados esses incentivos, já foram declarados por várias em várias vezes inconstitucionais porque não tem autorização prévia em convênio no âmbito do CONFAZ. É certo que o Estado que tem mais dinheiro, mais recurso pode dá uma isenção maior que outro que está em sentido contrário, o que acarreta em um total desrespeito à Constituição e principalmente à Lei Complementar 24/75 que trata da forma como dever ser dado às isenções e incentivos utilizando-se dos Convênios trazendo uma grande insegurança jurídica.

É das lições de Eduardo Sabbag que se verificam uma pluralidade de impostos:

Diz-se que existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

- a) Imposto sobre a circulação de mercadorias.
- b) Impostor sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação.
- c) Imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica
- d) Imposto sobre a extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais. SABAGG (2011, pg. 1007).

Nos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, o ICMS abrange cinco impostos diferentes, a saber:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;

- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. CARRAZA (2005, p.34-35)

As cinco ou quatro espécies ou subespécies de ICMS acima verificados possuem cada um uma sistemática de tributação diferente. Porém todos eles possuem um ponto que se são unânimes, que permite que seja visto de modo único.

Esse ponto único é o princípio da não-cumulatividade, de maneira eficiente a Constituição ao trazer esse princípio, como já mencionado, quis evitar que o referido a bitributação, assim evitou-se a sobreposição de incidências. O imposto é fracionado em cada etapa da circulação de sua incidência.

É também imposto plurifásico porque é um imposto que arrecada toda a etapa da circulação das mercadorias vendida.

. É plurifásico porque grava, economicamente, todas as etapas de circulação de riquezas, mas não é “tributo em cascata”, vez que incide apenas sobre o valor acrescido, em razão do princípio da não-cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I), e não sobre o valor total da operação, como o antigo imposto sobre vendas e consignações. ROSA JR (2009, p. 690)

É imposto plurifásico, por incidir no valor agregado (obedecendo ao princípio constitucional da não-cumulatividade), um imposto real, por ter base de cálculo um bem, não relevando a condição da pessoa, e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas. SABBAG (2010, p.191)

Uma outra peculiaridade está no art. 155 § 2º, da CF ao prescrever que o ICMS poderá ser seletivo, em função, claro, da essencialidade das mercadorias e dos serviços, e aí ao ser adotado a seletividade pelo Estado, o ICMS passará a ter também função extrafiscal, porque será empregado como instrumento de intervenção estatal no domínio econômico e social. E isso foi das preocupações do Constituinte Originário dando ao ICMS caráter extrafiscal fazendo que os Estados pudessem fazer uma transferência de receita mais igualitária, apesar de a Constituição não ter colocado como obrigatória adotar a seletividade e é por isso que existe uma discussão doutrinária sobre a natureza do tributo, porém é notório que o ICMS tem nítido caráter fiscal porque visa sim, arrecadar recursos para os Estados-membros e DF, sendo, dessa forma, a principal fonte de receita tributária dos mesmos, ou seja, trata-se de uma verdadeira celeuma jurisprudencial e



doutrinária, não sabendo como destinar com certeza as características reais do ICMS.

O ICMS tem caráter de extrafiscalidade pelas seguintes razões: assim, o ICMS, cujos similares nos países europeus são impostos estritamente fiscais (neutros), assumiu aqui caráter de extrafiscalidade de modo a induzir e ensejar políticas desenvolvimentistas, setoriais e, até mesmo, arrecadatórias. Por isso, o ICMS encontra-se hoje repleto de isenções, reduções de base de cálculo, créditos fiscais presumidos, a denunciar a faceta extrafiscal que assumiu, tanto que se tornou possível até a utilização do método da seletividade de suas alíquotas” OLIVEIRA (2010, p. 4-5).

Quando se diz que um imposto tem caráter de extrafiscalidade é dizer que ele pode variar suas alíquotas para não só arrecadar dinheiro para os Estados, mas também fazer a chamada justiça social podendo assim tributar diferente o mesmo contribuinte alterando as receitas do fato tributado, quando a questão é no sentido da seletividade é dizer que um bem pode ser mais essencial que outro também trazendo diferentes alíquotas, dessa forma, pode ter o feijão uma alíquota menor, devido ter uma função essencial de primeira necessidade, e pode ter uma outra alíquota maior para a cerveja por exemplo.

A extrafiscalidade para o doutor Roque Antônio Carrazza consiste em:

Uso de instrumentos do Direito Tributário – cuja finalidade principal é a arrecadação para os cofres públicos (a que se chama de finalidade fiscal) – com fins diversos, ou seja, com fins não-fiscais ou extrafiscais. No caso, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público

Uma outra faceta do ICMS é a possibilidade da seletividade que fez surgir à concessão de benefícios fiscais e que por consequência gera alguns efeitos positivos, porém é no mesmo dispositivo da seletividade que também desencadeia efeitos negativos aos entes da Federação, na medida em que geraram conflitos entre os entes da Federação aumentando a concorrência entre os mesmos, pois cada um se ver no direito de como bem entenderem abrir mão de suas economias dando maiores incentivos fiscais.

O artigo 155 ao exigir Lei Complementar para fixar as normas gerais do imposto, visou notoriamente evitar uma verdadeira disputa, uma guerra fiscal, pois em regra o fato gerador do imposto ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, beneficiando, dessa forma, os Estados que produzem em relação ao Estado consumidor.

Veja como está normatizado na Constituição Federal de 1988:

(Art. 155, § 2º, da CF): “O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da sua incidência, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos industrializados, e semi-elaborados;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma, como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade; e
- i) fixar a base de cálculo de modo que o imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Vejam que como está disciplinado no art. 155, § 2º, XII, não se permitia aos Estados e ao DF cobrar em seus domínios, o ICMS, em razão do princípio da anterioridade da lei fiscal, dessa maneira como já foi dito no capítulo inicial foi necessário usar os convênios celebrados através da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, onde foram fixadas normas para regular provisoriamente a matéria”.

É um rol taxativo de atribuições que restringiu a atuação tanto dos Estados como da União ao disciplinar o referido imposto, é certo que só com a Lei Complementar nº 87 de 13.09.1996 é que veio a disciplinar esse dispositivo constitucional, estabelecendo normas gerais sobre o imposto referido, aí sim havendo a substituição dos convênios interestaduais. Daí que veremos mais adiante a sua importância tributária.

Foi nesse cenário de omissão constitucional de pouco mais de oito anos que a guerra fiscal ganhou corpo e ficou cada vez mais difícil de ser controlada ensejando uma atuação eficaz do legislador para que achassem meios de soluções que sejam adequadas às necessidades de cada Estado para fazer cumprir um dos objetivos fundamentais da Constituição Federal em seu artigo 3º inciso III “Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”.

Como visto, o convênio é parte fundamental na manutenção da justiça fiscal do país, sendo meio oportuno à busca de beneficiamento fiscal. Porém o que dispõe é que deve haver uma cooperação em conjunto dos Estados para a sua perfeita complementação, o que não ocorreu, e o que se viu foi uma crescente disputa entre os entes federativos por maiores arrecadações, incentivos e disputas fazendo com que a Guerra Fiscal trouxesse um grande prejuízo e com o passar dos anos só fez piorar a situação, entre os mais variados postulados sobre o assunto o Supremo Tribunal Federal em decisões unânimes contribuem este entendimento:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, “G” DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiro-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente” (Supremo Tribunal Federal - ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade 3794/PR - Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 1º/06/2011).

É previsível então, para que possa surtir efeitos constitucionais os convênios devem ser acordados entre os Estados seguidores e para sua homologação é necessário a assinatura de todos.

Assim a busca da justiça social não pode ser levada em consideração para se fazerem acordos ao contrário do que está dentro do texto constitucional, infelizmente ou felizmente há uma sistemática a ser percorrida para que não gerem justamente um clima de insegurança jurídica, não sendo, portanto, correto cada Estado fazer o que bem entender para arrecadar mais dinheiro para seus cofres.

Deveras, é notório que a própria CF já cuidou de prever, expressa e taxativamente, a única exceção possível ao princípio da não-cumulatividade, residente nas hipóteses de isenção ou não-incidência. E mesmo nessas hipóteses excepcionalíssimas poderá prevalecer o princípio constitucional da não-cumulatividade, se assim determinar a legislação estadual. Outrossim, não custa lembrar do postulado hermenêutico segundo o qual as exceções devem ser interpretadas restritivamente (*exceptio est strictissimae interpretationis*), não sendo admitidas ao constituinte derivado, ao legislador e/ou ao julgador ampliá-las”. NASCIMENTO (2002. p, 108)

### 3. OS ELEMENTOS DELINIADORES DO ICMS

#### 3.1 FATO GERADOR

No CTN Código Tributário Nacional em seu artigo 114 é que traz qual a definição de fato Gerador, qual seja: “Fato Gerador da Obrigação Principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”.

A CF e a LC nº 86/96 não mostraram os fatos geradores do ICMS, sendo que a LC de nº86/96 no seu art. 2º, só ressaltam que as operações que podem ser realizadas pela lei estadual para descrever as possibilidades de incidência, detalhando as normas gerais, ao passo que poderá ser constituída a lei estadual para definir o fato gerador do imposto.

Em análise específica do ICMS, cabe à lei complementar definir o fato gerador, de acordo com que já foi visto, na Constituição (art. 146, III, a), daí a razão pela qual, atendendo ao mandamento constitucional, a LC n.º 87/96 definiu os fatos geradores do ICMS:

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

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;*
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;*
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;*
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;*
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;*
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:*
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;*
- IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;*
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;*
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;*
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (NR)*

*“XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente”.*

Dessa maneira, o fato gerador do imposto é analisado através de qualquer operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de comida, alimentação e bebidas em qualquer tipo de estabelecimento comercial, também é tributado à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer modo, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, desde que não estejam na instituição da área da competência tributária dos Municípios e o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

O ICMS tem a base nuclear do fato gerador à circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF). SABAGG (2011, pg. 1007)

Dessa forma, o fato gerador que fará atrair a incidência do tributo, é a análise da materialização da situação que a lei trouxe de forma abstrata. Por isso, se a lei institui que: fato gerador do ICMS é à saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, quando esta ocorrência se faz presente, portanto, efetivamente a mercadoria sair do estabelecimento, é quando diz que existiu um fato gerador de obrigação tributária principal

### 3.2 DA INCIDÊNCIA

Quando se fala em incidência tributária é falar a previsão, na lei, do fato que, acontecendo, determina o início da obrigação tributária, fazendo-se analisar de várias maneiras, claro que em matéria de ICMS não tão concretas como deveria ser na lei. Podem existir casos em que a lei taxativamente enumere suas incidências, porém é natural que isso seja espalhado em diversas leis que reunidas trazem a identidade.

No entendimento de Hugo de Brito Machado:

A expressão hipotética da incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está escrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”. MACHADO (2012, pg. 234)

Independentemente de qual seja a natureza jurídica da operação que o constitua, quais seja, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, que vem sendo chamada de Lei Kandir, o ICMS incide basicamente sobre (art. 2º):

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

O imposto incide também (§ 1º):

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação de tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinadas à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

### 3.3 DA NÃO-INCIDÊNCIA

Quando a LC n.º 87/96 estabelece que o imposto não incide sobre alguns produtos (operação com livros, jornais, operações que destinem ao exterior mercadorias, operações relativas a energia elétrica e petróleo, operações como ouro, operações de arrendamento mercantil, e inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços, é de se levar a acreditar que o legislador complementar ficou autorizado a aumentar a imunidade tributária constante na Carta Maior, com relação ao ICMS.

“O art. 3 da LC nº 87/96 dispõe sobre a não-incidência:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhia seguradora.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadorias realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinado a:

1 – empresa comercial exportadora, inclusive *trandings* ou outro estabelecimento da mesma empresa;

2 – armazém alfandegário ou entreposto aduaneiro”.

Esse tipo de imunidade tributária a doutrina também a denomina de isenção tributária heterônoma. Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado leciona:

Seja como for, tem-se de concluir que a ‘não incidência’ criada pelo art. 3º, II, da Lei Complementar n.º 87/96 é de nível hierárquico superior ao em que atua a lei tributária estadual. Dúvida não pode haver, portanto, que a Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 3º, II, impediu os Estados de tributarem operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários. Estabeleceu uma imunidade por extensão constitucionalmente autorizada, ou uma isenção heterônoma, complementando as disposições da Carta Magna, conforme preconiza o seu art. 155, §2º, XII, ‘e’ veja o que diz a LC n.º 87/96. MACHADO (2012, pg. 121)

A prestação de serviço de transporte, no âmbito intermunicipal e interestadual também caracteriza o fato gerador, bem como a prestação do serviço de telecomunicação.

Circulação é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é a mera movimentação “física”, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e para a titularidade definitiva de outro. Ex: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, não havendo mudança de titularidade, o mesmo fato ocorre na mera movimentação física entre bens entre matriz e filial. SABAGG (2011, pg. 10070).

Quanto a essa problemática diz a súmula 166 do STJ “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Veja que não é a simples troca ou tradição de bens que faz com que seja tributada a mercadoria, é preciso que exista realmente uma circulação de bens onde de fato se transfere a titularidade definitiva de um bem de um sujeito para outro, assim não é porque o imposto traz no seu núcleo o nome “circulação de

mercadorias” que a simples circulação vai fazer gerar o imposto, para ser mais claro, ora uma loja que tem vários locais onde possa guardar suas mercadorias é natural que durante um ano, durante alguns dias exista várias trocas de locais de mercadorias transportando de um local para outro, veja que vai haver a circulação da mercadoria, pois ela vai sair de um local para outro, porém nesse caso não se gera o ICMS, pois não há troca de dono, a posse continua sendo da mesma pessoa.

É indiferente que haja, ou não, a transferência do domínio da mercadoria, ao averbar: “Todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadoria, independentemente de sua categoria ou de sua natureza gratuita ou onerosa, será fato gerador do ICMS; da mesma forma as situações jurídicas que legitime a circulação econômica, como, por exemplo, a situação do industrial e do comerciante que promovem as remessas de mercadorias sem a sua circulação física para fora do estabelecimento, posto que para o ICMS é indiferente que haja, ou não, a transferência de domínio. TORRES (2011, p. 346)

Como se percebe a principal fonte de fato gerador para a incidência do ICMS é nitidamente a circulação de mercadorias, mesmo que inicie no exterior. Além do mais, o ICMS incide sobre serviços de telecomunicação e transporte intermunicipais e interestaduais.

O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza na visão de muitos doutrinadores como sendo fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, o importante é sim, se ocorreu à circulação da mercadoria, trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica.

Na verdade dos vários incisos trazidos pela referida lei o importante, é na verdade, que o imposto a incidência do tributo vai se dá mesmo é na saída das mercadorias ou serviços, serviço de transportes e de comunicação para circulação.

### 3.4 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é o aspecto mais fundamental da estrutura de qualquer tipo de tributo por conter a estrutura da obrigação pecuniária, com o objetivo de quantificar o objeto da imposição fiscal, com seu elemento central, o verdadeiro ponto da ideia da incidência normativa.

Outra definição simbólica de base de cálculo é a analisada por Geraldo Ataliba que se referiu da seguinte forma: “é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência tributária”.



A base de cálculo também deve ser trazida em lei, já que igualmente submetida ao regime da legalidade, tem a função fundamental de quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasceu o tributo com a ocorrência do fato gerador. Em termos técnicos, a base de cálculo pode acontecer: o valor da operação (em se tratando de operação de circulação de mercadoria); o preço do serviço (em se tratando de transporte e de comunicação); ou o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação.

O art. 13 da LC nº 87/96 dispõe sobre a base de cálculo do ICMS, em síntese:

- a) O valor da operação de saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- b) O preço do serviço na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação;
- c) Na importação de bens, a soma das seguintes parcelas:
  - O valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
  - + imposto de importação;
  - + imposto sobre produtos industrializados;
  - + imposto sobre operações de câmbio;
  - + quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou despesas aduaneiras.

É visível que as normas do art. 155, § 2º, IV, da CF/88, nas operações e tributações entre os Estados, ou seja, interestaduais, as alíquotas do ICMS devem ser fixadas por resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros.

É notória a necessidade que traz a Constituição em dirimir e definir de maneira eficaz e clara os institutos que trazem o ICMS. Preocupou-se o Legislador em detalhar as hipóteses de incidência do referido imposto para se evitar o que o professor Ataliba chamou de “criatividade sem limite” dos governos estaduais, principais interessados, com a nítida certeza da importância do tributo em tela para suas arrecadações, para evitar que os governos estaduais tributassem o ICMS como bem entendessem.

A base de cálculo é o valor da operação mercantil. E o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva.

O comerciante fixado o preço de uma televisão em R\$ 10.000,00, no caso do pagamento mediante utilização de cartão de crédito; e, em R\$ 9.000,00 para pagamento em moeda, no ato da aquisição, o ICMS (por determinação legal) teria que ser calculado sobre R\$ 10.000,00.

Todavia, referida regra viola o princípio da capacidade contributiva, harmonizado com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, uma vez que o contribuinte não irá receber o montante de 10.000,00, diverso do negócio ajusto pelas partes (9.000,00), e que não guarda nenhuma correspondência com a riqueza a ser auferida. MELO (2009, p.248)

A Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu diversas normas para várias situações específicas. Assim na base de cálculo é interessante notar que incluem as despesas recebidas de quem compra, ou seja, do adquirente, ou debitadas a estes, como também aos descontos de modo condicional a eles dados, porém não é incluso os descontos incondicionais, porque é sem dúvida nenhuma que esses valores não integram o valor da operação final. O desconto condicional é nada menos que um desconto que vai depender de evento futuro e incerto, como exemplo prático o pagamento em certo prazo. Já o desconto incondicional verifica-se no momento da operação. Dessa forma, o desconto para compras com pagamento à vista é desconto incondicional, em que o valor não vai integrar a base de cálculo do ICMS sobre isso diz Hugo de Brito Machado:

Realmente, a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado ou constante de tabelas. É o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da que decorre a saída de mercadoria. MACHADO (2011, p. 240)

Com relação à exigência do ICMS sobre descontos incondicionais/bonificação, a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça caminha no sentido de que:

“A jurisprudência dessa Corte assentou entendimento de que os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis, assim entendidos os abatimentos que não se condicionam a evento futuro e incerto, podem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, pois implicam a redução do preço final da operação de saída da mercadoria. Precedentes: Resp. 432.472/SP, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14.02.05 e EREsp 508.057/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004, 2. (Sic)” (Resp. nº 783.184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

### 3.5 SUJEITO PASSIVO

A constituição não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas diz as materialidades suscetíveis de incidência, dando as respectivas competências às pessoas públicas, Rubens Gomes de Souza ensinou que:

“O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática.” SOUZA (2010, p.253)

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, deverá ser determinado por Lei Complementar, segundo o art. 155. § 2º, XII, a, da CF o que foi disciplinado no art. 4º da Lei Complementar 87/96.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. *(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000).*

## 4. A SISTEMÁTICA DAS ALÍQUOTAS

### 4.1 AS ALÍQUOTAS DE APLICAÇÃO DO ICMS E SUA COBRANÇA NA ORIGEM E NO DESTINO

A Constituição, em geral, não trata da fixação de critérios para a edição de alíquotas, neste ponto a matéria é contemplada unicamente no regime da reserva legal, salvo exceções contempladas na própria Carta Magna (art. 153 VI e §§ 4º e 5º; art. 155, § 1º, IV, V, VI e VII e art. 156, § 4º). O já citado Carrazza conceitua alíquota como sendo “o critério legal, normalmente expresso em percentagem, que, conjuntamente com a base de cálculo permite definir o quanto devido”. Ataliba é cirúrgico:

“O estudo da alíquota, a rigor, não pertence ao capítulo da hipótese de incidência, mas sim ao da estrutura dinâmica da obrigação tributária. A alíquota é, na verdade, integrante da parte mandamental da norma: a alíquota não está na hipótese legal, mas no mandamento. O mandamento principal, na norma tributária, não é simplesmente “pague”, mas “pague % sobre a base imponible, ou pague uma moeda por quilograma” ou “uma moeda por metro” ou “uma moeda por litro.” Ataliba (2007, p.108)

É um assunto bastante simples, mas é daqui que saem as maiores discussões doutrinárias e jurisprudenciais, por isso, pode trazer algumas complicações se não forem analisados separadamente. Suas regras para determinação das alíquotas do ICMS encontram-se no texto constitucional.

Primeiramente é importante saber que a divisão é feita de duas formas, quais sejam: Alíquotas internas que são as usadas nas operações realizadas internamente no Estado, ou seja, é aquela venda em que o vendedor e o comprador se situam no mesmo destino. As alíquotas máximas e mínimas são fixadas, facultativamente, pelo Senado Federal. No caso de determinação das alíquotas máximas, estas serão fixadas mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por 2/3 dos membros do Senado Federal, sempre que houver necessidade de resolver conflito envolvendo interesse dos Estados. No caso das alíquotas mínimas, estas serão estabelecidas por resolução de iniciativa de 1/3 e aprovada pela maioria absoluta dos membros do Senado Federal.

Está na Constituição de 1988 que as internas são normatizadas por lei Estadual, observando os limites constitucionais, já as externas são disciplinadas por resoluções do Senado Federal, que hoje são as resoluções 22/89 e 95/96.

A CF/88 (art. 155, § 2º) estabelece o seguinte:

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

V – é facultado ao Senado Federal:

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

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

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

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

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

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

VIII – na hipótese de alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferenciação entre a alíquota interna e interestadual.”

Da mesma forma, Hugo Machado tem o entendimento ao afirmar:

A Constituição vigente em seu art. 155, §2º, inc. XII, alínea “g”, ao assegurar à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, permitiu também o entendimento de que os Estados, mediante convênio, possam regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS e também a suas alíquotas, nos termos do art. 155, § 2º, inciso VI, da Constituição Federal. MACHADO (2011, p. 301)

A outra divisão é em externas que são subdivididas em alíquotas interestaduais (aplicadas nas vendas feitas quando o vendedor e o comprador estão em Estados diferentes, em destinos diferentes) e em alíquotas de exportação, no nosso estudo nos interessa as alíquotas interestaduais e as internas, que são as que trazem algum tipo de discussão acerca de melhorias para a tributação ser mais uniforme. São estabelecidas através de Resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores, e necessitam de aprovação da maioria absoluta dos membros do Senado Federal. A alíquota interestadual será utilizada quando o remetente e o destinatário estiverem situados em Estados diferentes e se o destinatário não for contribuinte do imposto, aplicar-se-á a alíquota interna, mesmo que a operação seja interestadual.

Nas operações interestaduais, as alíquotas são de 7% ou 12% dependendo do Estado de origem (onde se encontra o vendedor) e o Estado de destino (onde se encontra o comprador). O sistema é utilizado como uma técnica de quem pode mais paga mais e quem pode menos paga menos, semelhante ao imposto de renda, é colocado em jogo o princípio da isonomia em questão, apesar das divergências. Assim a regra geral é de 12% de tributação do imposto de qualquer região Sul e Sudeste (Exceto Espírito Santo), na regra dos desiguais é verificado entre Sul, Sudeste (Exceto Espírito Santo) quando o comprador ou o Estado de destino é da região.

Regra dos desiguais Sudeste, Norte, Nordeste, Centro Oeste e do Estado do Espírito Santo a tributação é de 7%. E quando a venda e a compra são feitas pelos estados iguais aí leva em consideração a regra geral que é de 12%, assim Norte vendedor, Norte ou Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo comprador. As alíquotas interestaduais foram feitas para privilegiar, desenvolver as regiões menos desenvolvidas economicamente do país.

A título de exemplo, tendo como base um Vendedor de Santa Catarina e um comprador de São Paulo, diante do que foi verificado acima temos que aplicar a alíquota de 12%, pois um é da Região Sul e o outro Sudeste, dois das regiões mais desenvolvidas do país, assim o vendedor pagará a seu Estado Santa Catarina uma alíquota de 12% do valor da venda, enquanto o comprador se credita de 12% também perante o Estado de São Paulo.

O Estado que se beneficia é na maioria dos casos o de origem, neste caso Santa Catarina, porque o Estado de destino terá que arcar com os bônus a que tem direito o comprador, isto é, quando esse comprador for tirar o produto no futuro, poderá abater esses créditos do valor de São Paulo.

Imaginemos a mesma operação quando é feita com um comprador localizado em Goiás, temos que nesse caso, como o Estado de Goiás se localiza em uma região menos favorecida economicamente, a alíquota é de 7% do valor da operação, já aí é notório que Goiás será beneficiado, porque contra ele o comprador terá um crédito de apenas 7%

A regra dos desiguais dá um nítido privilégio ao Estado de destino, em prejuízo do Estado de origem a justificativa para essa regra é o princípio constitucional da isonomia, que diz que é preciso tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, assim as Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o

Estado de Espírito Santo por possuírem menores desenvolvimentos econômicos, terão alíquotas reduzidas quando forem destinatárias de mercadorias vindas dos Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo).

As alíquotas internas são estabelecidas por lei estadual. Assim, cada Estado é livre para fixar as suas próprias alíquotas internas, dentro dos limites previstos na Constituição Federal.

A Constituição de 1988 faculta ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas para as operações internas, porém, essa competência não foi exercida, inexistindo até o momento resolução tratando da matéria.

O Senado deve fixa as alíquotas externas (e realmente o faz) por resolução. Por outro lado, ele pode fixar como já explanado as alíquotas internas máximas e mínimas que envolvem interesses do Estado.

A Constituição Federal, em suas Disposições Transitórias, permitiu a utilização de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, como forma de viabilizar a instituição do ICMS, se em sessenta dias, a contar de sua promulgação, não fosse editada a Lei Complementar para regular o imposto. MACHADO (2011, p. 245)

Quanto às alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final, nos casos de vendas ou prestação de serviços a consumidor final localizado em outro Estado, a Constituição Federal estabelece algumas regras específicas que a título ilustrativo se o destinatário não for contribuinte do ICMS, aplica-se alíquota interna do Estado de origem. Desse jeito, se uma papelaria de Minas Gerais vende cadernos de anotações a um escritório de advocacia situado no Espírito Santo (ou seja, não contribuinte), deverá utilizar alíquota de 18% (e não de 7%), pois o adquirente não é contribuinte do ICMS.

Já se o destinatário for contribuinte do ICMS, e adquirir mercadorias para consumo próprio, aplica-se alíquotas interestaduais, mas o Estado de destino tem garantido o diferencial de alíquota, que será a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual aplicável à operação. Vejamos mais um exemplo prático para o caso específico: se uma empresa do Rio de Janeiro vende um conjunto de escritório para uma fabricante de roupas situados em São Paulo, que pretende instalar uma nova sala para seu gerente, recebera o ICMS à alíquota de 12%. O contribuinte de São Paulo, por sua vez, terá que pagar ao Estado o diferencial da alíquota, que no caso será de 13%, pois por ser um produto não

essencial tem alíquota interna de 25% diminuindo assim, os 12% por ser realizada a transação entre estados diferentes.

É essa problemática da alíquota da origem, justamente, a que dá margem à guerra fiscal, vejam que há diferenciação em cada operação, tudo vai depender do modo de ser realizada entre os estados, a chamada operações interestadual ou efetuada dentro de um mesmo Estado, que é chamada de operação interna, desse modo, as alíquotas internas são variáveis de Estado para Estado, mas de modo geral ficam entre 17% e 25% dependendo da essencialidade do produto.

Essa é uma característica singular do ICMS, ao adotar esse modelo, o de tributar em um Estado e deduzir o valor em outro, assumiu-se que poderiam ocorrer distorções e estabeleceram-se alguns limites à atuação legislativa estadual em matéria de ICMS, estabeleceu-se que todos os benefícios tributários relativos ao ICMS dependeriam de aprovação unânime entre os Estados brasileiros. Por fim, em 1988, estabeleceu-se que a alíquota interna poderia ser diferenciada conforme o produto, mas que esta não poderia ser inferior à alíquota interestadual, exceto se aprovado em convênio por decisão unânime a unanimidade pelos demais Estados.

Desse modo, atualmente, cada Estado pode estabelecer as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações internas com as diversas mercadorias, respeitando o limite mínimo de 12% (alíquota interestadual fixada pelo Senado Federa e o máximo teórico de 99,9%, sendo vedado estabelecer alíquotas inferiores a 12% ou conceder qualquer benefício tributário relativo ao ICMS sem a aprovação unânime dos demais Estados.

É o que se entende da Constituição Federal, quando diz que caberá a lei complementar, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, g), são os chamados Convênios Interestaduais.



## 5. A DISPUTA DENTRO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

### 5.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DA GUERRA FISCAL EM FUNÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ARRECAÇÃO DO ICMS

A constituição se preocupou em deixar alguns pontos normatizados para que fossem estipulados incentivos fiscais, tais como o art. 150 § 6º que exige lei específica para “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”.

O artigo serve de justificativa para que o STF declare a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estabelecidos sem qualquer amparo legal, por decreto, ou com base em autorizações genéricas de forma como bem entendem os Poderes Executivos Estaduais como foi o caso do então Governador do Estado de São Paulo, que em 2004, lançou um pacote chamado de “Primavera Tributária”, onde, após enfasiar-se com o êxodo de empresas para outros Estados, resolveu entrar na briga e concedeu a diminuição da alíquota de ICMS para alguns setores. Nas indústrias de autopeças, máquinas, remédios, alimentos e brinquedos, a alíquota do ICMS foi reduzida de 18% para 12%. No setor do vinho, o corte foi de 25% para 12%. (Decreto nº 48.958, de 21/09/2004 e decreto nº 48.961, de 21/09/2004).

Pensou-se que com essa limitação, seria correta quanto ao imposto estadual do ICMS que o imposto pago a um Estado (origem) poderia ser diminuído do imposto a ser pago em outro Estado (destino), nas operações interestaduais entre contribuintes, sem maiores problemas. Porém, não foi o que ocorreu, pois se verificou que um Estado pode trazer mais vantagens que outros e é nesse contexto que inicia a “guerra fiscal” do ICMS quando os Estados começam a oferecer diversos benefícios relativos aos tributos para as empresas que se propõem a se instalar em seus territórios. É uma verdadeira competição para atrair empresas ou atividades para determinado Estado, em desacordo com os limites legais previstos na legislação nacional e, portanto, como uma conduta ilegal como o exemplo dado de São Paulo, nos ensinamentos de José Eduardo de Soares Melo:

As leis complementares que foram criadas para regular, em sentido mais estrito, o ICMS, “só possuem juridicidade na medida em que observem rigorosamente os pressupostos constitucionais do ICMS, sendo desprovidas de eficácia as regras que ampliem o quadro de materialidades e devedores tributários, ou restrinjam o princípio da não-cumulatividade. MELO (2013, p. 349)

Os Estados justificam essa prática nas desigualdades regionais e ausência de política nacional de desenvolvimento para os Estados menos favorecidos.

Alguns economistas acham a competição tributária entre os governos locais, principalmente entre os Estados de uma federação como importante para o desenvolvimento econômico.

Então, por que no Brasil a competição entre os Estados pela atração de empresas e atividades, com base em benefícios fiscais relativos ao ICMS, é vista por muitas pessoas como um problema e não como um fenômeno saudável da democracia e da livre iniciativa?

Primeiro, por uma questão jurídica. A competição entre os Estados com base em benefícios fiscais relativos ao ICMS se dá à margem da legislação nacional e, portanto, é ilegal. Sendo ilegal, gera custos e riscos para as empresas envolvidas, estimula atividades com pouco capital investido e desestimula a entrada e permanência no mercado de empresas que, por questões de governança interna, não adotam práticas ilícitas ou de grande risco jurídico.

Segundo, por uma questão econômica. Como a alíquota aplicável às operações interestaduais é elevada 12% em relação à alíquota interna (em geral de 17% ou de 18%), isso significa que, quando uma indústria ou um atacadista localizado em um Estado vende uma mercadoria para um varejista localizado em outro Estado, quase metade do imposto incidente sobre a venda realizada pelo varejo (saída interna no Estado de destino) fica para o Estado de origem, em razão da dedução dos valores cobrados por ocasião da operação interestadual.

Como essa proporção alocada ao Estado de origem é bastante elevada (metade de todo o imposto), descobriu-se que uma forma eficiente de se atrair empresas e atividades para determinado Estado era conceder benefícios tributários relativos ao ICMS nas operações interestaduais, mediante um “desconto” na parcela destinada ao Estado de origem, sem que esse “desconto” seja mencionado no documento fiscal relativo à operação, de forma que o contribuinte destinatário pudesse se “creditar” do imposto interestadual “na íntegra” mesmo que ele não tenha sido cobrado.

Vamos apresentar mais um caso prático para mostrar o quanto é problemática a tributação do ICMS. Suponha que um varejista localizado no Estado “A” deseje comprar alguns equipamentos de informática importados para vender e

que tais equipamentos sejam tributados pelo ICMS à alíquota interna de 18%. Se o importador “1”, localizado no mesmo Estado “A”, importar esses equipamentos para revender, vai pagar na importação uma alíquota de 18% de ICMS e depois, ao revender o equipamento com margem de 30% ao varejista vai pagar novamente o ICMS com alíquota interna de 18%.

	Valor	Alíquota	ICMS	Crédito	ICMS a pagar
Importação	100,00	18%	18,00	0,00	18,00
Venda ao varejo	130,00	18%	23,40	18,00	5,40
Venda ao consumidor	182,00	18%	32,76	23,40	9,36
Total do ICMS					32,76

Se o Estado “B” oferecer um crédito outorgado de 90% para o importador “2” realizar operações de importação e subsequente venda interestadual em seu território e adotando as mesmas bases, teríamos a seguinte situação.

	Valor	Alíquota	ICMS	Crédito	ICMS a pagar
Importação	100,00	18%	18,00	13,08	4,91
Venda ao varejista	121,13	12%	14,53	18,00	-3,46
Venda ao consumidor	182,00	18%	32,76	14,53	18,22
Total do ICMS					19,67

Com tal medida, o Estado “B” atrai a atividade de importação para seu território e “ganha” uma receita tributária de R\$ 1,45. Por outro lado, o Estado “A” tem uma perda de arrecadação de R\$ 14,54. Além disso, o importador “2” pode tirar mercado do importador “1”, pois, com o ganho adicional de R\$ 13,08 sobre a venda dos equipamentos, poderá repassar parte do ganho para o preço de revenda, conquistando o cliente, mesmo pagando os custos adicionais de transporte (do Estado “B” para o Estado “A”), e jurídicos se, eventualmente, o que é pouco provável, um dia tenha que se defender na justiça por ter usufruído de um benefício tributário ilicitamente concedido pelo Estado “B”. O fenômeno (ilegal e com grande externalidade negativa) tem aumentado dia a dia.

Porém, face às distinções do ICMS e do Brasil, a atual “guerra fiscal”, arrancada no campo da ilegalidade, em que os Estados dão benefícios em desacordo com a legislação nacional vigente para conquistar arrecadação a qualquer custo (para cada R\$ 1,45 de receita adicional para um Estado pode ocorrer uma perda de R\$ 14,54 em outro Estado – ganha um perde dez), as mercadorias são desembarcadas no porto de Santos ou do Rio e percorrem milhares de quilômetros em rodovias, rumo ao centro oeste do Brasil, para trocar a nota e voltar novamente para ser consumida nos Estados da Região Sudeste, as empresas são “forçadas” a assumirem elevados riscos jurídicos tributários ou perecerem face aos concorrentes e o investimento de longo prazo é suplantado pelo movimento rápido de importar e revender, deve acabar, antes que ela acabe com as possibilidades de o Brasil se tornar um país desenvolvido. Por falar na guerra fiscal, é visível a preocupação nacional, conforme transcrição do texto da então proposta de Reforma Tributária (PEC 41):

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Dessa forma, é de se verificar que a concessão de incentivos fiscais unilateralmente, freqüentemente é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, pois necessariamente deverá obedecer à Lei Complementar 24/75 ou ser realizada mediante convênio entre Estados, conforme os julgados abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. "GUERRA FISCAL". BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 1179. Relator Carlos Velloso. STF)

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. GUERRA FISCAL. ISENÇÃO DE ICMS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. CONVÊNIO CELEBRADO PELOS ESTADOS. 1. A liberação de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados-membros e Distrito Federal depende de lei complementar (CF, artigo 155, § 2º, XII, "g"). 2. Ato governamental concessivo de desoneração de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição

Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só a sua inconstitucionalidade. Precedentes (ADIMCs 2.736-PR, SYDNEY SANCHES, julgada em 15.02.2001, e 2.353- ES, SEPÚLVEDA PERTENCE, julgada em 19.12.00, inter plures). Medida cautelar deferida. (ADI-MC 2376. Relator Maurício Corrêa. STF.)

Assim, o principal problema não é acabar com a “disputa tributária” entre os Estados, mas, sim, fazer com que tal competição ocorra de forma justa e benéfica para a Federação, induzindo os Governos estaduais a competir dentro dos limites legais e os empresários a investimentos de longo prazo em indústrias e outras atividades complexas, com segurança jurídica que os viabilize.

## 5.2 DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio eletrônico é um termo geral que apresenta várias técnicas e combinação comercial que se utiliza de um meio eletrônico para ser concretizada. Com o uso de tecnologia se obtém a otimização do relacionamento da cadeia de fornecimentos até o ponto de venda, bem como a melhora da comunicação entre a empresa e o cliente final.

Para Rodney de Castro Peixoto há conceitos diversos formulados sob diferentes prismas. Dois deles interessa ao nosso estudo, quais sejam:

**Conceito técnico** – comércio eletrônico é uma combinação de tecnologias, aplicações e procedimentos negociais que permitem a compra e venda *on-line* de bens e serviços entre governos, sociedades, corporações privadas e o público. Antes do fenômeno da Internet, o meio mais utilizado era o EDI (*Electronic Data Interchange*).

**Conceito jurídico** – comércio eletrônico é a atividade comercial explorada através de contrato de compra e venda com a particularidade de ser este contrato celebrado em ambiente virtual, tendo por objeto a transmissão de bens físicos ou virtuais e também serviços de qualquer natureza.

O comércio eletrônico nada mais é do que uma forma de comprar bens e/ou serviços, ao alcance de um único clique de dedo, utilizando-se dos mais modernos aparelhos eletrônicos de alimentação e armazenamento de dados, nos quais são prestadas e recebidas informações a respeito do que se está comprando, para o Ministério da Fazenda o comércio eletrônico é:

O comércio eletrônico caracteriza-se no processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informação através da rede mundial de computadores – a Internet, podendo incluir ainda a prestação de serviços ao cliente, a colaboração entre parceiros de negócios e a condução de transações eletrônicas dentro da organização. As operações podem ser efetuadas entre empresas, ou B2B (*business-to-business*), ou entre empresas e consumidores, chamadas de B2C (*business-to-consumer*). (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001)

É de se concluir que esse conceito se aplica em qualquer modalidade de transação comercial que se faz na transferência de informações pela internet, podendo ser desde leilões, comércio de mercadorias e bens e até serviços, sendo que os nomes que dão aos negócios que são realizados entre as empresas são chamados de B2B (*business to business*) e por B2C (*business to consumer*), são os negócios que realizados pelos consumidores nas lições do Professor Alberto Luiz Albertin:

É a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócios num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e informação, atendendo aos objetivos do negócio Albertin (2002, p. 15)

A internet vem trazendo mudanças profundas em conceitos fundamentais aos operadores de direito de todos os ramos. E o direito tributário não poderia ser diferente quanto a isso, pelo contrário, se mostra um ramo muito aberto para novas discussões doutrinárias e jurisprudências.

Dessa forma, é preciso depois de tudo que foi relatado no decorrer desse trabalho, falar do ICMS no comércio eletrônico, como é feita a tributação do referido imposto neste modo de compra já que a circulação de mercadoria é feita através de um novo instrumento chamado de internet que faz com que alguém faça, por exemplo, várias compras sem sair de casa.

Características dentre as quais estão as mais importantes para o aumento dos lucros, quais sejam à redução de custos, a possibilidade de funcionamento sem parar, a possibilidade de existência sem limite de fronteiras. Uma empresa de comércio eletrônico, por exemplo, pode funcionar por 24 horas sem problema algum, pode também a critério, é claro, dos donos, vendas aos domingos e feriados e essas vendas podem ser para o mundo inteiro já que a rede funciona como um cordão ligado a todo o resto do mundo, assim, de maneira prática, uma loja ou empresa localizada no Brasil pode vender para o Japão com um simples toque de teclado em um computador com acesso à internet, os produtos e serviços também ficam disponíveis para todos da rede mundial de computadores. Além de tudo isso, ainda há uma redução de custos essencial com aluguel, funcionários e outras despesas fixas de um comércio tradicional. Por esses e por outros motivos se faz necessário analisar como a tributação do ICMS é feita nessas operações.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - (CONFAZ) entendeu que o serviço de acesso à internet se caracteriza como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS e não do ISS. No que diz respeito ao ICMS, dispõe o texto constitucional em seu art. 155, II, que compete aos Estados à instituição desse imposto. Por uma visão inicial, assim, os provedores deveriam ter sua atividade atingida pelo ICMS. O problema, todavia, é que conforme a Lei de Telecomunicações (Lei 9.472 de 16 de 1997), o provedor de internet não possui natureza de serviço de comunicação, mas de serviço adicionado e nesse âmbito muda tudo.

Ao se discutir sobre o serviço de comunicação é serviço adicionado, traz uma discussão nova em termos digitais, qual seja o recolhimento de qual o imposto é mais correto neste tipo de transação, pois se for o ISS- Imposto sobre serviços de qualquer natureza, compete aos Municípios ou o ICMS- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Se levar em consideração que tem caráter de serviço adicionado os provedores de internet não há tributação do ICMS. Tal serviço incidiria, portanto, de tributação pelo ISS, mas, atualmente, a lista de serviços da LC 116/2003 não contempla tal serviço, impossibilitando a tributação desse serviço por meio do ISS.

O tema mostra-se bastante complexo, desse modo, apresenta inúmeras dificuldades que nem mesmo os tribunais estão unânimes em decidir qual seja o modo correto para se tributar alguns dos serviços e qual o tratamento jurídico mais adequado dos fatos econômicos digitais é decisão do Superior Tribunal da Justiça:

Superior Tribunal de Justiça, através do voto da Ministra Denise Arruda já se posicionou pela NÃO incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso, assim decidindo o Recurso Especial 658626/MG, 2004/0069532-8: "Efetivamente, a incidência de ISS pressupõe o enquadramento do serviço em alguma das hipóteses previstas na lista da Lei Complementar 116/2003, considerando, entretanto, sua taxatividade e a impossibilidade de interpretação extensiva dos itens nela contidos.

No Brasil, não há uma lei só para a regulamentação do comércio eletrônico e por esse e outros motivos, que não são objeto desse estudo, trazem uma incerteza quanto ao regime jurídico aplicável a estas operações, criando a chamada insegurança jurídica. Pode ser observado, porém, que se a venda ocorre por meio da internet, o chamado comércio eletrônico (e-commerce) e a entrega é física, o tributo da circulação de mercadorias e outros aplicáveis é feita a incidência igual como acontece com os produtos que não vêm de comércio não-virtual. Dessa forma, em uma comercialização feita por compras no comércio eletrônico, também será correto à tributação do ICMS, veja o que diz o Supremo Tribunal Federal sobre o tema:

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela incidência de ICMS apenas sobre os softwares vendidos em escala, em prateleiras, quando devem ser consideradas mercadorias, emitindo pronunciamento do qual é possível deduzir a não incidência sobre os produtos digitais enviados pela Internet. Assim, decidindo o Recurso Extraordinário 199.464, DJU 18.02.2000, "No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence,



assentou a Primeira Turma do STF à distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso do software”.

Em um trecho do voto do Ministro Francisco Falcão, Relator do Resp. 736.607/PR, 1ª Turma, DJ de 19.12.2005. Ele diz: “Logo, os provedores de acesso exercem atividade não sujeita ao ICMS, mas ao ISS, dependendo, para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços.”

Assim as compras feitas pela internet, seja no campo jurídico, doutrinário, social ou tecnológico, e o mais importante, no campo econômico, a incidência tributária em atividades feitas pela referida atividade tem que ser vista de uma forma equilibrada e responsável, pois como já analisado não há ainda uma unidade de formação dos tribunais acerca de qual o tributo correto a ser usado.

### 5.3 A DIVERGÊNCIA DO ICMS DENTRO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Na questão referente ao comércio eletrônico, que é o objeto do nosso estudo, a divisão problemática do ICMS entre estados vendedores e consumidores é a outra faceta da guerra fiscal. O problema teve início quando 19 Estados da Federação passaram a querer parte do imposto.

Na questão referente à internet, não há discussão quanto às operações de compras e vendas feitas pelo referido sistema que são realmente tributados pelo ICMS, todavia como o imposto é Estadual foram colocadas em questão quem é o sujeito ativo para o que mais interessa que é a cobrança e a arrecadação do ICMS. A partir disso várias ações foram ajuizadas porque os Estados, que eram destinatários das mercadorias, se sentiam lesados em suas receitas e assim, queriam a inversão da tributação e ao invés de a tributação ser na origem passasse a ser no destino invertendo assim a regra de tributação. Foi então que a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal para confirmar o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, e inciso VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que diz:

Art. 155, incisos VII e VIII:

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

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

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

VIII – na hipótese de aliena "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A Constituição Federal é taxativa ao dizer que a tributação deve ser considerada nas operações interestaduais e diz claramente que o Estado de destino beneficiar-se-á do ICMS apenas nos casos em que o adquirente for contribuinte deste Estado. Nas demais hipóteses (como as aquisições para consumo final por pessoas físicas), o ICMS pertence integralmente ao Estado remetente, ou seja, o Estado de origem do produto, portanto, exigir o ICMS em favor do Estado de destino em operações de venda direta a consumidor final é inconstitucional.

Um exemplo prático para ilustrar o caso e de como dever ser seguido a tributação do imposto de modo totalmente legal e constitucional é quando na Operação Interestadual com destinatário não contribuinte de ICMS quando se tem uma venda de um par de sandálias de uma loja localizada em Minas Gerais para uma pessoa física localizada em São Paulo. Assim pela sistemática do artigo deve ser utilizada apenas a alíquota interna do Estado de origem, pois quem comprou foi uma pessoa física, que em regra, não é contribuinte do ICMS, nessa sistemática se Minas Gerais, hipoteticamente tem 19% de alíquotas para esse tipo de venda, só Minas Gerais que é beneficiário do imposto porque é o Estado de origem, ou seja, o Estado é o remetente, assim o Estado de Minas Gerais recebe todo tributo da venda. Em termos numéricos se o par de sandálias custa R\$ 100,00 e o ICMS como tem alíquota de 19%, nessa operação Minas Gerais tem incidência de R\$ 19,00 de lucro em suas receitas, enquanto São Paulo nada recebe.

Quando a operação é Interestadual com destinatário como consumidor final e contribuinte de ICMS é diferente e para ilustrar usaremos o mesmo exemplo, dessa forma se na mesma loja de Minas Gerais vende 10 pares de sandálias no valor de R\$ 100,00 cada uma, dá um total então de R\$ 1.000,00 para uma loja de eletrodomésticos, localizada em São Paulo, aqui é uma venda entre os Estados que estão em igualdade, pois os dois se localizam na região Sudeste, portanto, a alíquota geral é de 12%, nesse caso a divisão é feita da seguinte maneira: Alíquota interestadual 12%, alíquota interna do Estado de origem Minas Gerais é de 19%, assim: São Paulo fica dos R\$ 1.000,00 com 12%, então São Paulo que é o Estado de destino fica com R\$ 120,00 de ICMS da operação, Minas Gerais que é o Estado de origem da operação é feita colocando os 19% menos os 12% de São Paulo que já foram tributados, dessa fórmula tem-se 19% menos 12% resultando em 7%, então

R\$ 1.000,00 menos 7%, o Estado de origem nessas operações fica então com R\$ 70,00 de ICMS.

São nesses casos, de saída da mercadoria, para outros Estados é que ocorrem as controvérsias envolvendo a sujeição ativa para a cobrança do imposto. Os Estados de destino da mercadoria alegam a titularidade para cobrança do ICMS em razão da operação não ser presencial no estabelecimento do contribuinte e sim virtual, apesar de a Constituição ser clara que não há como haver essa hipótese de incidência.

Em termos jurídicos, toda a problemática acontece de início, na possibilidade ou não da cobrança do imposto no Estado de destino nos produtos vendidos a consumidores finais.

Como já exposto, os Estados mais ricos concentram os principais centros de distribuição do País e, por consequência, a arrecadação do ICMS. Os demais Estados com capitalização menor reclamam da perda de arrecadação e do menor ritmo econômico local, com a transferência de vendas na região para o meio eletrônico. (FARIELLO, 2014)

Um dos principais argumentos dos Estados, que entendem ser cabível a cobrança do imposto nestas operações, deriva do fato de a internet ser um modo de venda em âmbito mundial, e suas mercadorias podem ser comercializadas do Sul para o Norte do país, deste modo, tal deslocamento da mercadoria oportuna hipótese de incidência do ICMS com alíquota interestadual e não como uma operação interna.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 88 adotou o princípio do Estado de origem nas operações interestaduais. Neste caso, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim, irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. BALEEIRO (2010, p. 443).

Também no comércio eletrônico existe a ocorrência do fato gerador do ICMS, que é a operação de circulação de mercadorias por meio do contrato de compra e venda formalizada pela internet, o fato gerador, como já falado, é à saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte para envio ao comprador, sendo à base de cálculo o valor da operação de compra e venda, portanto, até aqui nenhuma novidade isso porque a venda de uma mercadoria por meio eletrônico é quase feita

da mesma forma, a diferença está na forma da contratação, pois no comércio eletrônico o contrato é firmado à distância, de modo virtual. O restante da operação não há o que se diferenciar, pois saem do mesmo modo de um depósito ou estabelecimento do vendedor para serem enviados ao comprador, dessa forma a alegação dos Estados de destino da mercadoria inverte o que diz a Constituição de 1988, fere claramente o princípio do Estado de origem.

#### 5.4 O ICMS NAS TRANSAÇÕES ELETRÔNICAS INTERESTADUAIS

As transações comerciais feitas pelo comércio eletrônico o (e-commerce), que vêm cada vez mais movimentando mercadorias de um Estado para outro, trazem o mesmo problema que há anos são arrastados por discussões doutrinárias e jurisprudenciais que é a guerra fiscal das administrações tributárias entre os Estados de origem e destino da mercadoria.

Já relatado anteriormente, a tributação do ICMS pode ocorrer no destino ou na origem. O ICMS interestadual incide quando uma mercadoria é produzida (ou importada) por determinado estado e vendida a outro. Nestas operações uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria e uma parte ao Estado de destino. Ocorre que, como a compra é realizada pela internet, o fato gerador do ICMS só ocorre na origem. Neste caso, o recolhimento do referido tributo cabe totalmente aos Estados de origem da mercadoria, aplicando-se alíquota interna como disposto no art. 155, §2º, VII, “b” da CF, o que gera aos estados federativos que se caracterizam precipuamente por serem consumidores.

- Art. 155. § 2.º 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.

Apesar da intensa corrida entre os Estados por maior arrecadação, a doutrina majoritária diz não ser correta a cobrança do ICMS interestadual nas vendas dos produtos feitas pelo comércio eletrônico, baseado também no mesmo parágrafo segundo, inciso sétimo, alíneas “a” e “b”, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, que os Estados usam para fazer a tributação, neste caso o professor Renato Oliveira explica que:

É manifesto que, em relação às operações internas ou interestaduais, o ciclo das operações que ensejam o pagamento do ICMS em favor do

Estado de origem, encerra-se até que o destinatário seja consumidor final. Defende ele ainda, que, a alíquota a ser utilizada para tributar mercadoria ou bem de forma não presencial, deve ser a interna, posto que o destinatário não é contribuinte dele, sendo manifesta a inconstitucionalidade da cobrança de alíquota interestadual nas vendas e-commerce. Oliveira (2012)

Com o mesmo pensamento Guillermo Grau diz:

A incidência do ICMS, tanto no Estado de origem, como no de destino da mercadoria, nas operações com não-contribuintes, como é o caso da venda e-commerce, configura-se claramente inconstitucional, gerando bitributação do referido imposto, uma vez que o consumidor paga o tributo para o estado de destino, além da tributação para o estado de origem. Grau (2012).

Por conseguinte, as compras realizadas pela internet diretamente ao consumidor final (B2C), não conforma hipótese de contribuinte do imposto, motivo pelo qual deverá ser aplicada a alíquota interna segundo Alexandria e Carvalho as vendas interestaduais diretas a consumidor final, geram em perda de renda significativa para os Estados consumidores:

“A partir do ano de 2002 as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência de não parar de crescer, isso faz com que os demais Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde inicia a operação da mercadoria, fato esse que fomenta mais a desigualdade, no que se diz respeito à distribuição de riquezas, entre os Estados da Federação. A maioria dos Estados da Federação transfere riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.” (Alexandria e Carvalho, 2014).

A guerra fiscal do e-commerce está consubstanciada na luta do Estado de destino em receber, de qualquer forma, uma parte das receitas recolhidas pelo Estado de origem, como ocorre nas operações interestaduais habitual.

Nesse ambiente, muito se tem questionado sobre o modo dos impactos do comércio eletrônico sobre as receitas tributárias dos Estados, onde, no interesse de obter uma fatia dos proveitos do ICMS, estabelecem medidas unilaterais, como justificativa de não ter suas rendas prejudicadas. Este é o novo panorama que se revela na guerra fiscal entre os Estados-membros, um das maiores entraves e emblemáticos problemas do sistema tributário nacional. É difícil para lidar com 27 legislações estaduais, cada uma querendo uma fatia do imposto.

## 5.5 A GUERRA FISCAL INTERESTADUAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Segundo muitos especialistas o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é o principal imposto do país, porque gera receita de R\$ 320 bilhões por ano, sendo maior que o Imposto de Renda.

O secretário-executivo interino do Ministério da Fazenda, Dyogo Oliveira disse: “Temos também que caminhar para que o ICMS seja tributo estadual e não interestadual”, completou em uma reunião.

A guerra fiscal que, antes, como foi relatado no início do trabalho, era travada na atração de investimentos de empresas industriais com a concessão de benefícios fiscais, atualmente, é realizada nos setores atacadistas e com cunho especificamente arrecadatário.

Alegam que a sistemática atual das compras efetuadas pelo internet, telemarketing e showroom deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuinte de ICMS, para situação diversa daquela que ocorria predominantemente quando da promulgação da Constituição de 1988. Dado que, o ICMS é o imposto devido, onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem, a crescente mudança do comércio convencional para a forma não presencial, não se coaduna com a essência do ICMS, na medida em que não estaria sendo preservada a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e destino.

A problemática é justamente saber qual alíquota deve ser aplicada nas transações realizadas via comércio eletrônico. Se a tributação deve ser de alíquota interestadual, em que há uma divisão entre os Estados da Federação envolvidos na transação, ou se a tributação é da alíquota interna, na qual a totalidade da arrecadação do ICMS fica com o Estado de origem.

A compra dos produtos pelo comércio eletrônico é realizada por contribuintes espalhados pelos diversos cantos dos Estados brasileiros e que têm a facilidades dos mais variados sites de compras existentes na *internet* para realizarem suas compras. O problema é que notoriamente a maioria das empresas de e-commerce possui seus centros de distribuição localizados nos Estados do Sudeste, sendo que a venda é realizada diretamente desses pontos de distribuição ao consumidor final, grande parte pessoa física

Por isso, seguindo a regra constitucional já tão mencionada e discutida acima através de vários exemplos dados, venda de produto realizada a destinatário final não contribuinte do ICMS, deve ser aplicada a alíquota interna do imposto, cujo produto final da arrecadação fica integralmente com o Estado de origem, ou seja, com os Estados do Sudeste onde estão localizados os centros de distribuição.

## 5.6 O PROTOCOLO ICMS 21/2011 E A BITRIBUTAÇÃO NO E-COMMERCE

No dia primeiro de abril de 2011, dezoito Estados do Brasil solenizaram o Protocolo ICMS 21/2011, estabelecido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que constitui que os Estados que aderiram a ele devem estabelecer a parcela do ICMS sobre “operações interestaduais em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de Internet, telemarketing ou showroom”, dividindo a receita nestas operações.

Era uma maneira de adequar uma distribuição de rendimentos do ICMS para que fossem divididos de maneira mais igualitárias, assim diversos Estados brasileiros, sobretudo os das regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte celebraram o Protocolo ICMS nº 21, na referida data para enfim acabar com a tão castigadora guerra fiscal no comércio eletrônico:

### Protocolo ICMS 21/2011

Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,

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

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

considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência

assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

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

## PROTOCOLO

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou



bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

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

O ICMS é um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal. Pela Constituição, ele deve ser recolhido pelo Estado de origem do produto comercializado, porém essa regra do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), editada em 2011 e assinada por 17 estados e Distrito Federal, autorizou o Estado de destino da mercadoria comprada de maneira não presencial a também receber o ICMS. Ou seja, o tributo, que já era cobrado no estado de origem, passou a ser cobrado, também, no destino como se ver no incisos do protocolo.

Diversas Ações de Inconstitucionalidade tramitam no Supremo Tribunal Federal contra o Protocolo ICMS 21, entre elas, a ADI 4628, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo. A CNC afirma que a ação discriminatória dos Estados, participantes do Protocolo ICMS 21/2011, viola o artigo 155, parágrafo 2º, da Constituição Federal, ao ensejar a perspectiva de bitributação diante do recolhimento do imposto também no estado de origem. Em sede de ADI 4628 relatava que:

“Indiscutível que o Brasil e o mundo mudaram muito desde a promulgação da Constituição de 1988. Assim também ocorreu com as formas de se adquirir um produto ou serviço, sendo a internet um instrumento ainda relativamente novo e crescente que alterou em muito a forma ordinária de se fazer compras. Todavia, se este novo modo de se adquirir bens ou serviços aumenta eventuais desigualdades regionais por gerar impacto negativo na arrecadação de ICMS de alguns estados da Federação, que seja alterada a Constituição por seu instrumento apropriado (Emenda) e que não se tente alterá-la de forma inaceitável e flagrantemente inconstitucional”.

Estados que apoiavam a regra, o chamado protocolo 21 do Confaz, alegaram que, como não sediavam centros de distribuição do comércio eletrônico, teriam a arrecadação prejudicada. Ao julgar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin), os ministros do Supremo entenderam que a portaria viola a Constituição, pois não poderia alterar o modo de cobrança do imposto.

O tribunal entendeu ainda que, com a portaria, o ICMS passou a ser cobrado duplamente, o que aumentava o preço final dos produtos para o consumidor.

Em um dos seus julgamentos, o STF já suspendeu a eficácia de uma lei do Piauí que cobrava o ICMS dos consumidores piauienses que faziam compras em sites de outros estados, e em setembro de 2014 em um outro julgamento o ministro Luiz Fux, concedeu liminar (decisão provisória) proibindo a cobrança no estado de destino. O STF agora analisou o mérito e manteve a posição de Fux:

"O protocolo foi feito com uma cara de pau incrível. Estabeleceram um protocolo e colocaram em segundo plano a Constituição", afirmou o ministro Marco Aurélio Mello, ao acompanhar voto de Fux. A decisão do Supremo afeta automaticamente todas as ações sobre o tema que chegaram ao tribunal após a liminar do relator, de 18 de fevereiro de 2014

Contrariando os preceitos que estão normatizados na Constituição Federal de 1988, o Protocolo ICMS nº 21/11 determina que deve ser introduzida a alíquota interestadual do ICMS mesmo nas ocorrências em que a venda da mercadoria seja realizada a destinatário final não contribuinte do imposto. Com base nesse Protocolo, alguns Estados signatários até mesmo editaram leis estaduais determinando a necessária aplicação de suas disposições.

A alegação dos Estados a utilização do protocolo de que o aumento no comércio eletrônico fizeram com que as operações comerciais com consumidor final não contribuinte do ICMS fossem erroneamente direcionadas para lugares diferentes daquela que acontecia quando da promulgação da CF/88, buscou-se sim uma melhor repartição da arrecadação do ICMS nesse tipo de transação eletrônica entre os Estados da Federação de origem e destino.

Todavia o que aconteceu na prática foi o contrário do que se pretendia com o protocolo, pois o que fez foi piorar porque não acabou com a problemática guerra fiscal no comércio eletrônico, como tornou a briga entre os Estados que aderiram e os não seguidores ainda mais difícil, por motivo de que a maioria dos núcleos de repartição de mercadorias, estão ligados aos estabelecimentos virtuais, estão também ligados aos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, que não aderiram ao protocolo atraindo o instituto chamado da bitributação, veja com um exemplo que já foi dado como fica com a assinatura do protocolo 21 em caso de adesão ou não:

Neste caso, por exemplo, uma empresa estabelecida em Minas Gerais, não signatária do acordo, vende mercadoria pela internet a um consumidor não contribuinte do ICMS, estabelecido no Mato Grosso, este exigirá 10% de ICMS (17% - 7%) e São Paulo cobrará sua alíquota interna normalmente, que é de 18%. Com isso, a carga tributária global, neste caso, será de 28%. Além disto, nestes casos, a

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

Tal medida é desproporcional e irrazoável resultando em uma bitributação prejudicial ao consumidor, que mesmo de forma não direta, acaba por ter que contribuir como o preço final do produto.

Com o sistema tributário atual, às operações envolvendo como destinatário o consumidor final, o ICMS continuará sendo devido ao estado de domicílio do emitente da nota fiscal, o que beneficia esses estados mais desenvolvidos e faz com que os Estados destinos, que se configuram por serem meramente consumidores, corram em busca de soluções que lhes garantam uma fatia da receita.

A desembargadora e presidente do Tribunal de Justiça da Bahia, Telma de Brito, em julgamento de suspensão de tutela antecipada e liminar que cassava o Protocolo nº 21, afirmou:

“Tendo em vista que a proibição, ainda que temporária, de o Estado da Bahia exigir o ICMS sobre tais vendas implicará em redução significativa na receita estadual, em face da relevância da arrecadação de tal tributo para o respectivo orçamento. Isso posto, presentes os requisitos autorizantes do acolhimento do pleito, defere-se o pedido de suspensão dos efeitos da liminar concedida na Ação Declaratória com antecipação de tutela nº. 008370-67.2011.805.0001.” (Tribunal de Justiça da Bahia – Suspensão de Liminar em Procedimento Ordinário - Relator: Desembargadora Telma Brito, 1º/04/2011).

É claro pelo que já foi exposto no trabalho e mais precisamente o que está no texto constitucional do artigo 155, inciso VII, alínea “b”, da CF/88, como também da existência de julgados jurisprudenciais sobre tema semelhante, é notório que o Protocolo ICMS nº 21/2011 é inconstitucional.

## 5.7 EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E O FIM DA GUERRA FISCAL

Tudo que foi escrito no item anterior deixa de ser levado em consideração, pois com Emenda Constitucional de nº 87 tudo que o protocolo 21 trazia de inconstitucional é mudado com a essa nova alteração, portanto, com a referida Emenda Constitucional passa a preservar as ideias defendidas no protocolo 21/2011, e assim vieram às alterações constitucionais dos incisos VII e VIII do art. 155,§2º trazendo mudanças estruturais para a nova sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais destinadas a não-contribuintes do imposto fazendo com que enfim se chegue ao fim à guerra fiscal no comércio eletrônico.

Através do que já foi exposto é mostrar através dos exemplos como será a nova tributação do ICMS nas transações feitas por meio eletrônico, é importante antes se fazer comparar como era e como será a partir de agora a tributação no e-commerce para entender a nova legislação.

Redação de antes da alteração trazida pela EC 87/15:

*Constituição Federal*

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

*(...)*

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

*(...)*

*§ 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;*

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

De tal modo, em uma operação interestadual com destinatário não contribuinte do ICMS a alíquota da Unidade Federativa remetente (origem) na sistemática anterior recebia toda a arrecadação do ICMS. De maneira didática veja que se uma loja virtual de roupas, localizada no Estado do Rio de Janeiro, que vende um par de tênis para uma pessoa física de nome José que está localizado no Estado de São Paulo por R\$ 200,00. Pelo sistema antigo, deveria utilizar a alíquota interna do Estado do Rio de Janeiro (18%) e a totalidade do imposto ficaria para o

Estado do Rio de Janeiro que no nosso caso é o Estado remetente (Estado da origem da venda), portanto  $(0,18 \times R\$ 200,00 = 36,00)$

É observado que o Estado onde era comprada a mercadoria nada recebia e por esse sistema, os beneficiados ficavam restritos aos Estados de origem, pois acabavam recebendo todo o ICMS das operações interestaduais destinadas a não-contribuintes.

Nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto não houve alteração e, dessa forma, acontece o seguinte: Operação interestadual com destinatário como consumidor final e contribuinte do ICMS a alíquota interestadual com diferencial de alíquota, a Unidade Federativa remetente recebe parte da alíquota interestadual e o Estado destinatário recebe a alíquota diferencial. Assim sendo, se naquela mesma loja virtual de roupas, localizada no Rio de Janeiro, vende 100 conjuntos de roupas masculinas de verão, por R\$ 2.000,00, para uma loja de confecções, localizada em São Paulo, para usar como farda para seus funcionários, fica dessa forma: alíquota Interestadual de 12 % e alíquota internado Rio de Janeiro de 18%. O ICMS devido ao Rio de Janeiro é de  $0,12 \times R\$ 2000,00 = R\$240,00$ , enquanto que o ICMS devido a São Paulo é de  $(0,18 - 0,12) \times R\$ 2000,00 = 120,00$ .

Redação depois DA EC 87/15 a alteração dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal:

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

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

(...)

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

(...)

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços o 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;*

*a) (revogada);*

*b) (revogada);*

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

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

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

Veja que pela nova escrita do texto constitucional, não teremos mais a tão falada diferenciação entre as operações destinadas a consumidores finais, dessa

forma, não faz diferença alguma se forem contribuintes ou não. Nos dois casos, agora, será descontada a diferença de alíquota para o Estado destinatário. Vamos a mais um caso prático para a ilustração da nova sistemática: em uma operação interestadual com destinatário consumidor final e contribuinte do ICMS a alíquota interestadual com diferencial de alíquota, a unidade federativa recebe parte da alíquota interestadual e o estado destinatário recebe a alíquota diferencial.

O encargo pelo recolhimento do diferencial de alíquota será determinado pela categoria do destinatário. Quando este for contribuinte do ICMS, será responsável pelo recolhimento, quando não for, caberá ao remetente esta responsabilidade.

Responsabilidade pelo recolhimento do diferencial da alíquota:

Para não forçar tão repentinamente a arrecadação dos Estados remetentes, a EC 87/15 estabelece ainda que a mudança será gradual, conforme art. 99 do ADCT:

**Art. 2º** O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguinte art.99:

**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**.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.**

Até o ano de 2019, o valor do diferencial de alíquota relativo às operações destinadas a não-contribuintes do imposto será dividido entre os Estados envolvidos. Essa mudança proporcional é bem natural de se aprender, em virtude de um ano para outro a mudança será sempre de 20%. Além disso, apesar do art. 99 citar os percentuais do ano de 2015, vê pelo art. 3º da Emenda que sua vigência só ocorrerá a partir do ano de 2016.

Por exemplo, em uma operação estadual, a ser realizada em 2019, entre São Paulo e o Rio Grande do Sul, de venda de um computador para um consumidor final não contribuinte localizado em Porto Alegre, a alíquota aplicável será de 12% para São Paulo e de 5% para o Rio Grande do Sul.

Se essa mesma operação for realizada em 2016, do percentual de 5%, apenas 40% serão devidos ao Rio Grande do Sul, ficando São Paulo com as 60% restantes do “DIFAL”.

## 6. CONCLUSÃO

Após um exame inicial sobre o assunto, passando pela normatização trazida pela Constituição Federal que outorgou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e também aos Municípios a forma de como seriam feitas as divisões dos tributos, cada um dos entes acima tem seus próprios impostos para a manutenção e arrecadação adequada ao desenvolvimento de maneira proporcional e individual. Na questão do Sistema Tributário Nacional é visto que a tributação não é dada de forma absoluta, pois são limitados pelos princípios encontrados no próprio texto Constitucional.

A questão da extrafiscalidade do ICMS é um outro ponto de divergências, pois para muitos doutrinadores o ICMS tem função fiscal, ou seja, o ICMS é para arrecadar dinheiro para o Estado, contra essa corrente há os que defendem a tese da extrafiscalidade que é revelado quando um imposto tem como função principal não só arrecadar, mas sim servir de instrumento de política econômica e social, era como vimos o desejo inicial do Constituição, porém não restou demonstrado na prática porque o interesse dos estados é por mais e mais arrecadação deixando de lado os preceitos iniciais que o Constituinte Originário quis trazer.

Passando a observação dos princípios é de se verificar que o princípio da capacidade contributiva foi colocado de forma ampla para a instituição de todos os tributos, assim quando o art. 145 em seu 1º diz que sempre que “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.” No caso específico do ICMS é na compra e venda de mercadorias que o contribuinte tem a efetivação desse postulado, o comprador indireto só paga por mercadoria ou serviço que ele pode comprar.

Depois de uma análise sobre os aspectos de incidência, não incidência, fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo é visto que de todos os tributos que estão na Constituição Federal, é sem dúvida, o mais controverso e cheio de jurisprudências e análises doutrinárias divergentes, pois por ser um tributo Estadual cada um desses entes acha que pode ser feito da maneira como bem entendem e é nesse contexto que começa a chamada guerra fiscal, passando por sua faceta inicial



para se chegar a mais moderna guerra fiscal que é feita no comércio eletrônico que devido ao grande aumento de vendas feitas nesse tipo de instituto fez crescer a briga dos Estados por mais arrecadação,

É visto que o problema derivou porque na Constituição Federal normatiza que a tributação nas operações interestaduais que o Estado de destinação do produto só terá direito ao imposto do ICMS apenas nos casos em que o adquirente for contribuinte deste Estado. Dessa forma, em outros casos como a compra for do consumidor pessoa física, o ICMS pertence totalmente ao Estado de origem da compra. Ora com a crescente venda feita pela internet de produtos por consumidores não contribuintes de ICMS ficava cada vez mais claro que a briga estava perto de acontecer. Quando os Estados passam a querer parte do imposto alegando que o mundo está em constante mudança e que não poderiam ficar prejudicados pela estagnação da constituição federal é que efetivamente começa o conflito. Por isso que em 2011, depois de várias discussões sobre o assunto, acontece a assinatura do protocolo chamado de 21 com a intenção de os Estados prejudicados legalizar a arrecadação de ICMS também nesse tipo de compra para os Estados os que são destinatários de mercadorias.

O protocolo revelou-se ineficaz, pois os principais exportadores não o aderiram acabando que o efeito que era desejado não foi cumprido e pelo contrário a tributação passou a ser dupla, pois tanto o estado de destino como de origem cobravam a alíquota do imposto problemática que só veio acabar em 2015 quando da promulgação da Emenda Constitucional de nº 87 que diz que agora pôs fim a intensa e dolorosa guerra fiscal de quem podia mais, ganhava mais. A Emenda de nº 87, de 16 de abril de 2015, alterou a tributação de incidência do ICMS nas vendas de mercadorias e nas prestações de serviços a consumidores finais, não contribuintes, localizados em outros Estados, conferindo dando uma outra normatização para o art. 155, § 2º, VII e VIII, estabelecendo também disposições transitórias quanto à divisão das receitas correlatas. Em suma a nova forma de tributação ficou mais justa e o Estado de destino agora tem constitucionalmente direito as alíquotas de ICMS nesse tipo de transação eletrônica.

Percebeu-se, nesse trabalho, manifestamente o caráter eminente agressivo e prejudicial que a nova guerra fiscal no e-commerce travada entre os Estados destinatários e originários e que suas implicações são por demais insatisfatórias, tanto para os Estados como para a população em geral. Espera-se que com essa

nova regra constitucional enfim a tão falada guerra fiscal no comércio eletrônico tenha realmente chegado ao fim.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de sua Aplicação. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros: 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. São Paulo: Forense, 2002.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em 05 mar. 2015.
- BRASIL, Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 06 mar. 2015.
- BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em 10 ago. 2015.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.
- BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Ivan Lira de. A tributação das operações realizadas por meio eletrônico. n.22. p. 112-118. Brasília: R. CEJ, 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18734/a-reparticao-do-icms-nas-vendas-pela-internet/2>> acesso em: 13 de ago. 2015.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FARIELLO, Danilo. Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico. Brasília: iG, 2011. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/estados+declaram+guerra+por+impostos+do+comercio+eletronico/n1238157416089.html>>. Acesso em: 30 out. 2015.
- GRAU, Guillermo. O ICMS no comércio eletrônico: Nova guerra fiscal. Belo Horizonte: Multitexto, 2011. Disponível em: <[www.multitexto.com.br/?p=1252](http://www.multitexto.com.br/?p=1252)>. Acesso em: 26 set. 2015.
- Junior, Luiz Emygdio da Rosa. Manual de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Renovar, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELO, José Ribeiro Soares de. Curso de direito tributário. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. O Brasil e o comércio eletrônico. Brasília: Receita Federal, 2001.

- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Curso de Direito Tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. São Paulo: Edições Pulsar, 2009.
- OLIVEIRA, Renato Gomes. ICMS sobre o Comércio Eletrônico – Flagrante Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. São Paulo: Wordpress, 2011. Disponível em: <<http://renatogomesoliveira.wordpress.com/2011/04/19/icms-sobre-o-comrio-eletrnico-flagrante-inconstitucionalidade-do-protocolo-icms-212011>>. Acesso em: 28 out. 2015.
- PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Constitucional Completo. 4. ed. Rio Grande do Sul: Advogados, 2012
- PEIXOTO, Rudney de Castro. O comercio eletrônico e os contratos. 1. ed. São Paulo: Forense, 2001.
- SABBAG, Eduardo. Elementos do Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: 2011.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.