



UniCEUB – Centro Universitário de Brasília

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais

Curso de Direito

FELIPE RIBEIRO KNEIPP SALOMON

**INCIDÊNCIA DO ICMS NA VENDA REMOTA
DE MERCADORIAS**

BRASÍLIA

2012

FELIPE RIBEIRO KNEIPP SALOMON

**INCIDÊNCIA DO ICMS NA VENDA REMOTA
DE MERCADORIAS**

Monografia apresentada ao Centro
Universitário de Brasília como requisito para
a conclusão do curso de bacharelado em
Direito.

Orientador: Marlon Tomazette

BRASÍLIA

2012

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que me ajudaram nessa longa caminhada e, em especial, ao Professor Marlon Tomazette, que me guiou na realização deste trabalho com muita dedicação e atenção, assim como à minha avó, Maria Auxiliadora Ribeiro Kneipp, que, com muito esmero, auxiliou-me na revisão desta monografia.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	6
1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	8
1.1 Poder de Tributar.....	8
1.2 Divisão De Poderes.....	10
1.3 Características da Competência Tributária.....	12
1.3.1 Da Privatividade.....	12
1.3.2 Da Indelegabilidade.....	15
1.3.3 Da Incaducabilidade.....	15
1.3.4 Da Inalterabilidade.....	16
1.3.5 Da Irrenunciabilidade.....	17
1.3.6 Da Facultatividade.....	18
2 O ICMS.....	21
2.1 Evolução História.....	21
2.1.1 Imposto sobre Consumo.....	21
2.1.2 Do IVC ao ICMS.....	21
2.2 Fatos Geradores.....	22
2.3 Da Não Cumulatividade.....	26
2.4 Sujeito Passivo.....	27
2.5 Sujeito Ativo.....	28
2.6 Base de Cálculo.....	29
2.7 Alíquota.....	32
2.8 Alíquota Interestadual.....	33
2.9 Lançamento.....	35
3 DA EXIGÊNCIA DE ICMS NA VENDA REMOTA DE MERCADORIAS.....	38
3.1 Lei Estadual do Piauí n. 6.041/2010 e a ADI n. 4.565.....	38
3.2 Protocolo CONFAZ ICMS n. 21/2011 e a ADI N. 4.628.....	41
3.2.1 Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).....	41
3.2.2 Protocolo ICMS n. 21 de 2011.....	42
3.2.3 ADI 4.628.....	43
3.3 Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011.....	44

3.4 Dever Constitucional da Redução das Desigualdades Sociais e Regionais – art. 3º, inciso III, e art. 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988.....	47
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS.....	53

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade da Lei n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, do Protocolo CONFAZ ICMS n. 21 de 2011, assim como, *in abstracto*, das demais normas que permitem a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em operações que destinem mercadorias a consumidor não contribuinte localizado em outro Estado federado. A atual sistemática de arrecadação não prevê a repartição da receita do ICMS entre os Estados envolvidos na operação, o que acaba gerando distorções e agravando as desigualdades regionais e sociais. Entretanto, por se tratar de norma constitucional, não pode o Legislador Estadual dispor sobre a matéria. Dessa forma, para garantir a repartição do ICMS, é necessário uma alteração do próprio texto constitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Venda Remota. Competência Tributária. Redução das Desigualdades Regionais e Sociais.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade da Lei n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, do Protocolo CONFAZ n. 21 de 2011, assim como, *in abstracto*, das demais normas que permitem a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em operações que destinem mercadorias a consumidor não contribuinte localizado em outro Estado federado.

De certa forma, as legislações em análise colidem com dispositivos da Constituição Federal de 1988 que regem a incidência do ICMS. Isso porque, depreende-se do texto constitucional ser o ICMS de competência legislativa da União, pois trata-se de um imposto de interesse nacional, muito embora seja recolhido pelos Estados federados. Ademais, a Constituição elegeu como regra a incidência do ICMS na origem e estabeleceu que, em operações interestaduais, haveria uma repartição de receita, com a incidência tanto na origem quanto no destino.

O assunto é extremamente relevante, pois afeta todos os consumidores que adquirem mercadorias de forma remota, assim como os Estados brasileiros, em especial os do Norte, Nordeste e Centro-oeste, que veem suas receitas tributárias diminuírem com o crescimento das vendas “on-line”.

O atual sistema de arrecadação fere o dever constitucional da redução das desigualdades regionais e sociais, entretanto, as normas infraconstitucionais que permitem a incidência do ICMS em operações que destinem mercadorias a consumidor não contribuinte localizado em outro Estado federado ofendem a isonomia entre os demais entes, e, por consequência, a forma federada.

Para analisar o tema, o trabalho foi estruturado da seguinte forma:

No primeiro capítulo, abordam-se os aspectos gerais da competência legislativa tributária dos Estados e da União, suas características, assim como a origem

do poder de tributar. Esse capítulo dá uma visão ampla a respeito do que os entes federados podem fazer em matéria legislativa tributária, assim como seus limites.

Com base nessas informações, é possível analisar o ICMS em espécie, o que é feito no capítulo seguinte.

No segundo capítulo, são analisados o ICMS, sua evolução histórica, assim como aspectos específicos relacionados à sua incidência (fato gerador, alíquota interestadual, sujeito ativo e passivo, etc.).

Expostos os aspectos específicos do ICMS, é possível passar à análise das legislações que objetivam alterá-lo, o que é feito no último capítulo.

No terceiro capítulo, será objeto de estudo a Lei n. 6.041/2010 do Estado do Piauí e o Protocolo CONFAZ n. 21/2011, assim como as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.s 4.565 e 4.628, que objetivam declarar a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos.

Nesse último capítulo, também será objeto de análise a Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011, que objetiva incluir a alínea “c” ao inciso VII do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal, para mudar a sistemática de incidência do ICMS em operações interestaduais. Por fim, ainda no terceiro capítulo, será analisado o dever do Estado em reduzir as desigualdades sociais e regionais.

A metodologia deste trabalho se pauta na pesquisa doutrinária, jurisprudencial e legal.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ou simplesmente, Constituição Federal de 1988, é o ordenamento básico do sistema jurídico brasileiro. Os princípios que norteiam o Brasil estão nela previstos. Diferente da Constituição dos Estados Unidos da América, que é sintética, a Constituição brasileira é analítica. Ela não só dita princípios gerais, mas entra em especificidades a respeito de variados temas, traçando competências e estabelecendo limites¹.

Após essa introdução, não é de se espantar que o ordenamento tributário brasileiro seja eminentemente constitucional^{2 3}.

1.1 Poder de Tributar

Para entender a origem do poder de tributar, é necessário antes ter em mente o porquê da existência do Estado e sua finalidade.

Sustenta Darcy Azambuja que o homem, durante toda sua existência, faz parte – simultânea ou sucessivamente – de diversas instituições ou sociedades, onde os indivíduos são ligados por laços sanguíneos, interesses materiais ou objetivos espirituais, com o objetivo de assegurar o desenvolvimento de suas aptidões.

Conforme expõe a autora – ao citar Franklin H. Giddings *in Principes de Sociologie* (pgs. 1 e 3) –, é justamente esse o significado científico do termo 'sociedade': “*uma coletividade de indivíduos reunidos e organizados para alcançar uma finalidade comum.*”

¹ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 434 a 435

² MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1.345

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 47

A partir dessa introdução, não é difícil concluir ser o Estado uma sociedade, pois se constitui de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum⁴.

Entretanto, toda sociedade é hierarquizada e tem normas – impostas pela moral, costumes ou leis – destinadas a manter a uniformidade e assegurar que os indivíduos alcancem suas finalidades⁵.

Segundo as doutrinas democráticas da origem da soberania e do poder político, em especial as ideias expostas por Rousseau, esse objetivo comum dos indivíduos que compõem a sociedade é a vontade geral, que, conseqüentemente, é a manifestação da soberania. Pela teoria contratual, cada indivíduo abre mão de um pouco de sua liberdade em favor do Estado, “*criando assim uma organização política com vontade própria, que é a vontade geral*”, nas palavras de Darcy Azambuja⁶.

No entender de Hugo de Brito Machado, é essa soberania que torna o Estado, no plano interno, superior aos demais indivíduos, dando-lhe o poder de governar todos os que se encontram no seu território, assim como o de “exigir que os indivíduos lhe forneçam o de que necessita.”⁷ Em outras palavras, a instituição do tributo é um aspecto da soberania.

Prosseguindo em sua análise, Hugo de Brito sustenta que a relação de tributar não é uma simples relação de poder, mas sim uma relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania.

Apesar de não fazer referência à doutrina democrática da origem da soberania, Hugo de Brito sustenta o mesmo posicionamento, no que diz respeito ao aspecto tributário: “*relação de tributar, nas comunidades civilizadas, é uma relação jurídica e não a exteriorização do autoritarismo*”:

“Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adota do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a

⁴ AZAMBUJA, Darcy, *Teoria Geral do Estado*, 44. Ed. São Paulo: Globo, 2003, p. 1 a 3

⁵ AZAMBUJA, Darcy, *Teoria Geral do Estado*, 44. Ed. São Paulo: Globo, 2003, p. 48 a 49

⁶ AZAMBUJA, Darcy, *Teoria Geral do Estado*, 44. Ed. São Paulo: Globo, 2003, p. 61

⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 28. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59

*nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta nos limites deste Curso, ou mesmo desta disciplina, mas no campo da Ciência Política, que pertine à legitimidade do próprio poder estatal.*⁸

Em suma, o Estado cria e institui tributos para alcançar o objetivo comum de seus indivíduos, como, por exemplo: educação, saúde, segurança.

1.2 Divisão De Poderes

Em matéria legislativa geral, a União é o ente federativo que detém a maior competência. Entre suas atribuições, estão as previstas no art. 22 da Carta Magna. Toda questão que, por motivo de segurança ou de eficiência, deva ser decidida por um governo central será de sua competência.⁹

Por sua vez, a competência legislativa dos Estados federados, assim como a do Distrito Federal, será a residual. Os Estados poderão legislar sobre tudo aquilo que não for de competência da União ou dos municípios.

A Constituição também estabelece a competência legislativa concorrente: um "condomínio legal" entre a União, que estabelecerá normas gerais, e os Estados, que estabelecerão normas específicas. Esses entes legislarão conjuntamente sobre as matérias enumeradas no art. 24 da Constituição.^{10 11}

Quando se trata da seara tributária, verifica-se uma inversão nos papéis. A competência legislativa tributária, ou simplesmente a competência tributária – entendida como a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos¹² –, dos Estados passa a ser taxativa, podendo eles legislar unicamente sobre aquilo que a Constituição lhes permite. A União será detentora, além de sua competência expressa, da residual; vale dizer, tudo aquilo que não for de competência de outro ente federado¹³.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, Malheiros, São Paulo, 28 Ed., 2007, p. 59

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 819 a 820

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 822

¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 64

¹² CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 437

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 821

O constituinte originário estabeleceu, no art. 155 da Constituição, rol taxativo dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal. São eles: I - transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; III - propriedade de veículos automotores.

Dessa forma, aplicando em conjunto o art. 24, inciso I e o art. 155 da Constituição, conclui-se que a União estabelecerá as regras gerais do ICMS, e os Estados membros e o Distrito Federal, questões específicas relativas a esse imposto.

A esse respeito, cabe destacar voto do Excelentíssimo Ministro Ricardo Lewandowski proferido na Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.565 – objeto de estudo mais abaixo – que explica bem a peculiaridade da competência tributária do ICMS:

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

Mas, por outro lado, o artigo 155 traz, no parágrafo 2º, inciso XII, várias alíneas que demonstram com clareza que o ICMS constitui, na verdade, um imposto de caráter nacional, porquanto ele regula a circulação de mercadorias em todo o território nacional e para o exterior. Portanto, tendo em vista esse duplice aspecto, mas com a prevalência do caráter nacional do ICMS, não poderia, evidentemente, uma lei local, uma lei do estado do Piauí, regulá-lo nessa minúcia com que o fez.”¹⁴

É importante frisar que não há hierarquia entre a legislação federal e as estaduais¹⁵. A Constituição delimitou com cuidado a competência de cada ente federado, dessa forma, caso se encontre uma situação em que haja um conflito aparente de normas, há que recorrer à Constituição Federal para identificar qual ente excedeu sua competência legislativa¹⁶.

¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.565. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 7/4/2011, disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 de junho de 2011.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 127

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 824

Ante o princípio do federalismo, todos os estados membros são iguais entre si, isônomos. Todos têm os mesmos direitos e deveres. Aponta Roque Carrazza que a igualdade se encontra positivada em nosso ordenamento no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Lá foi estabelecido que os Estados poderiam, mediante a celebração de convênio, nos termos da Lei Complementar n. 34 de 1975, legislar sobre a incidência de ICMS, caso o Congresso Nacional não o fizesse no prazo de 60 dias da promulgação da Constituição de 1988¹⁷.

Dessa forma, no entender de Carrazza, sendo o convênio um instrumento jurídico firmado por pessoas iguais, conclui-se que os Estados são efetivamente isonômicos.

1.3 Características da Competência Tributária

Entende Roque Carrazza que a competência tributária é composta por 6 características, todas constitucionais. São elas: (i)Privatividade; (ii)Indelegabilidade; (iii)Incaducabilidade; (iv)Inalterabilidade; (v)Irrenunciabilidade; e (vi)Facultatividade.

1.3.1 Da Privatividade

Conforme já adiantado, a Constituição brasileira é analítica, estabelecendo e delimitando competências. A primeira característica da competência tributária é a Privatividade: cada ente federado recebe da Constituição uma competência tributária específica. Trata-se de questão de ordem pública. Não pode a pessoa política usurpar competência legislativa alheia nem permitir que sua competência seja utilizada por outro¹⁸.

Antes de estudo mais acurado da Privatividade, é importante ressaltar que esse princípio não anula a competência legislativa concorrente. Isso porque, conforme visto, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 24, inciso I, ser a União competente para editar normas gerais de Direito Tributário (normas não exaustivas,

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 143

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 451 a 454

princípios amplos), enquanto aos Estados membros cabem o suprimento de lacunas e a adequação da lei genérica à realidade local¹⁹.

O princípio da Privatividade é um complemento ao “condomínio legal”. Havendo lei federal que estabeleça normas gerais sobre determinada questão tributária, a Privatividade veda que os Estados membros editem leis que também objetivem disciplinar essas mesmas questões tributárias genéricas. Na hipótese de não haver norma geral da União, os estados poderão promulgar leis para suprir a lacuna. Dessa forma, não ficarão engessados, restritos à aplicação fria e seca do princípio da privatividade. Em suma: o princípio da Privatividade é um complemento, assim como é complementado pela competência legislativa concorrente²⁰.

Prosseguindo, Sacha Calmon esclarece que a Privatividade é atributo constitucional dos impostos e não dos tributos em geral (taxa e contribuição de melhoria). Os impostos são numerados pelo nome, discriminados na Constituição e atribuídos privativamente a cada ente político²¹. Já a competência para instituição de taxas e contribuições é aberta e será definida pela competência político-administrativa do ente tributante. É a União quem pode instituir, por exemplo, taxas sobre serviços de transporte aéreo, pois essa matéria é de sua competência político-administrativa²².

A competência privativa para instituição dos impostos deve ser entendida como exclusiva. Exclui, portanto, a dos demais entes. O seu desrespeito gera nulidade absoluta do ato e não gera nenhuma eficácia no mundo jurídico.

Essa característica está intimamente ligada à forma de organização do Estado brasileiro, a do federalismo. A Constituição Federal atribui a cada ente federado uma matéria própria²³, repartindo competência em prol da eficiência.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 822

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 822 a 823

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 70 a 71

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 72 a 73

²³ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo, Saraiva: 2008, p. 801.

A arguição da nulidade da lei que invade competência tributária alheia é matéria que pode ser suscitada a qualquer tempo e terá efeitos *ex tunc*, ou seja, retroage à data da criação do ato, fazendo com que a situação retorne ao *statu quo ante*^{24 25}.

Dessa forma, caso tenha o fisco cobrado tributo que posteriormente venha a ser declarado inconstitucional, deverá o Estado, para que se retorne ao *statu quo ante*, repetir o indébito, devolver a quantia indevidamente paga. Da mesma forma, caso o contribuinte deixe de arrecadar tributo cuja isenção venha a ser declarada inconstitucional, deve ele também recolher o que era devido²⁶.

Para exemplificar essa última hipótese, haja vista o art. 155, § 2º, alínea "g", da CF e a Lei Complementar n. 24 de 1975, que estabelecem que os Estados e o Distrito Federal só poderão conceder isenções de ICMS mediante deliberação unânime. Dessa forma, a concessão de isenção que não obedeça a esses requisitos será inconstitucional.

Recentemente, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT), por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0017265-68.2008.807.0000, julgou inconstitucionais a Lei Distrital n. 3.125/2003, que instituiu o Pró-DF/Logístico, e o Decreto n. 29.023/2006, que a regulamentou, devido, entre outras questões, à concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Vide ementa:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DISTRITAL Nº 3.152/2003, QUE INSTITUIU O PRÓ-DF/LOGÍSTICO, E DECRETO Nº 29.023/2008.

(...)

3 - A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, constitui afronta ao disposto no artigo 135, §5º, inciso VII, da LODF. Precedentes.

4 - A inconstitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei Distrital nº. 3.152/03, ante a ofensa aos artigos 19, caput; 126, incisos II e III; 129, caput; 131, inciso I; 134, inciso I e IV; e 135, inciso I, e §5º, incisos I, III e VII, todos da Lei Orgânica do Distrito Federal, contamina todos os

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 509 a 510

²⁵ A título de curiosidade, o conceito *status quo* originou-se do termo diplomático *in statu quo ante bellum*, que significava: no estado (em que se estava) antes da guerra.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 510 a 511

dispositivos da norma, tendo em vista a nítida interdependência existente entre eles.

5 - Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade da Lei Distrital nº 3.152/2003.²⁷

Em consequência, devido à invasão de competência privativa do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – objeto de estudo mais à frente –, a Lei Distrital foi declarada nula pelo TJDF, com efeito *ex tunc*.

1.3.2 Da Indelegabilidade

Essa segunda característica se confunde, ou melhor, complementa-se à Privatividade. Por ter sido a competência tributária estabelecida de forma exclusiva pelo constituinte originário de 1988, carece de legitimidade o legislador ordinário para redefinir, delegar ou redistribuir sua competência²⁸. O referido princípio se encontra expresso no art. 7º da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)²⁹.

Ao outorgar a competência tributária, o constituinte originário visou promover a satisfação de um interesse público, que só será atingível por intermédio da atuação do titular escolhido³⁰.

A invasão na competência tributária de outro ente implicará na nulidade absoluta do ato. Nem mesmo com a autorização da pessoa política usurpada pode o ato persistir. Havendo usurpação de competência, a lei será nula³¹.

1.3.3 Da Incaducabilidade

O não exercício do direito de criar um tributo não implica a decadência do direito de instituí-lo. A atividade legislativa não está sujeita à decadência; é um ato de império do Estado.

²⁷ BRASIL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0017265-68.2008.807.0000, Relator Desembargador Cruz Macedo, Conselho Especial, julgado em 22.6.2010, disponível em <www.tjdft.jus.br>. Acesso em 10 de setembro de 2011.

²⁸ BALEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 80

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 502

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 642

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 454 a 457

Exemplo da Incaducabilidade é o Imposto sobre Grandes Fortunas previsto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, de competência da União. Além de grande pressão política pela sua não instituição, o termo "grandes fortunas" é extremamente subjetivo, dependendo de amplos debates para estabelecer qual valor será considerado uma "fortuna". Assim sendo, o imposto até hoje não foi criado. Entretanto, ante a característica da Incaducabilidade, a sua não criação não implica a impossibilidade de sua futura criação por parte da União.

Importante não confundir a Incaducabilidade com a criação de tributos com "prazo de validade", como foi o caso da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). A referida contribuição, criada por emenda constitucional, só poderia ser exigida por um determinado prazo, após o qual "decairia"³². Todavia, esse prazo se referia à exigência desse tributo e não ao exercício do direito de criá-lo.

1.3.4 Da Inalterabilidade

A competência tributária não pode ser alterada unilateralmente pelo ente político que a detém. Como vimos, essa é uma questão constitucional federal. As pessoas políticas devem seguir com exatidão o que foi traçado pelo constituinte originário^{33 34}.

A respeito da competência dos Estados brasileiros, Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco assim dispuseram:

“O poder constituinte originário, ao adotar a opção federalista, confere aos Estados-membros o poder de auto-organização das unidades federadas. Estas, assim, exercem um poder constituinte, que não se iguala, entretanto, ao poder constituinte originário, já que é criatura deste e se ache sujeito a limitações de conteúdo e de forma.

O poder constituinte do Estado-membro é, como o de revisão, derivado, por retirar a sua força da Constituição Federal, e não de si próprio. A sua fonte de legitimidade é a Constituição Federal.

No caso da Constituição Federal em vigor, a previsão do poder constituinte dos Estados acha-se no art. 25 ("os Estados organizam-se e

³² CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 588 a 590.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 590 a 591.

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 501 a 502.

regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição") e no art. 11 do ADCT.

Sendo um poder derivado do poder constituinte originário, não se trata de um poder soberano, no sentido de poder dotado de capacidade de autodeterminação plena. O poder constituinte dos Estados-membros é, isto sim, expressão da autonomia desses entes, estando submetido a limitações, impostas heteronomamente, ao conteúdo das deliberações e à forma como serão tomadas.³⁵

Dessa forma, reforça-se o entendimento de que os entes federados devem seguir rigorosamente o estabelecido na Constituição Federal. Não podem ir além de sua competência constitucional traçada para garantir que os Estados consigam cumprir com seus deveres constitucionais.

A princípio, as competências poderiam ser alteradas por emendas constitucionais promovidas pelo constituinte derivado. Todavia, essas alterações devem ser bem pensadas e desenhadas para que não se tornem inconstitucionais por ofenderem a forma federativa ao retirarem a autonomia financeira de determinado ente federado³⁶.

1.3.5 Da Irrenunciabilidade

Assim como carece o ente político de legitimidade para delegar sua competência tributária, também não pode a ela renunciar, no todo ou em parte. Trata-se de matéria de Direito Público Constitucional, e, portanto, indisponível.

A competência tributária foi estabelecida pelo constituinte originário. Renunciar a essa competência implica desrespeitar a vontade do constituinte e, conseqüentemente, a inconstitucionalidade do ato³⁷.

O ente político pode sim deixar de tributar determinado fato, pois não pode ser obrigado a instituir tributo, entretanto, não pode abrir mão do direito de tributar determinado fato que esteja em sua competência tributária.

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 812

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 655

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 591 a 592.

1.3.6 Da Facultatividade

Por fim, as pessoas políticas são livres para utilizar ou não a competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Dessa forma, conforme acima dito, o ente político pode escolher instituir, ou não, tributo de sua competência, estabelecer isenções e majorar alíquotas. Isso dependerá da decisão política do ente federado, decisão a ser tomada pelo seu Poder Legislativo e/ou Executivo, que levará em conta a conveniência, a vantagem e a utilidade do ato³⁸.

Conforme exposto por Sacha Calmon, "*a regra da competência não é o poder-dever, senão que poder-faculdade. Os legisladores podem instituir ou não os tributos que lhes foram dados pela Constituição(...)*"³⁹.

Pode-se utilizar, novamente, o exemplo do Imposto sobre Grandes Fortunas. Conforme acima relatado, por decisão política do Governo Federal, até hoje (maio de 2012), o referido tributo não foi criado. Por se tratar de uma decisão política, não pode a União ser compelida pelo Judiciário a criá-lo.

Ademais, conforme disposto por Aliomar Baleeiro, o não exercício da competência tributária de nenhuma forma a confere a outro ente federado. A esse respeito, seguindo os termos do raciocínio já exposto neste trabalho, o Doutrinador assim se expressou:

*“A Constituição instituiu o sistema tributário nacional sob inspiração de várias diretrizes políticas e econômicas, a começar pela da eficácia e preservação do regime federativo. Cada nível de governo - o federal, o estadual e o municipal - foi provido de receitas exclusivas e indelegáveis. Dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela pessoa que é dela titular não a defere a Pessoa de Direito Público Interno diversa. A competência fiscal não é res nullis de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar do titular dela.”*⁴⁰

Entretanto, voltando à característica da Facultatividade, há quem entenda ter sido ela extinta quando da promulgação da Lei Complementar n. 101 de 2000, que

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 593 a 603.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 502

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 87

estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esse posicionamento se pauta na redação do art. 11 da referida lei, que assim dispõe:

*“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.”*

Contudo, ao que se pode aferir, essa posição é minoritária. Doutrinadores como Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza continuam a sustentar a Facultatividade da competência privada.

Nesse aspecto, este trabalho acompanha a doutrina majoritária, entendendo que a Facultatividade está, inclusive, disposta de forma implícita na Constituição Federal, no *caput* dos arts. 154, 155 e 156, que se utiliza do verbo "competir", que, em seu sentido jurídico, exprime a ideia de "*ser da jurisdição, da alçada de*"^{41 42}.

Verifica-se da redação dos dispositivos do Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal, que o constituinte originário escolheu com cuidado as expressões normativas, o que se constata a partir da leitura de dispositivos como os arts. 151 e 152 da Constituição, que se utilizam do termo "vedado", que exprime a ideia de proibido, não permitido⁴³.

Dessa forma, como não há obrigatoriedade instituída na Constituição, não pode o Legislador Federal ordinário adentrar na esfera de competência dos entes federados sob pena de ofensa ao princípio federativo⁴⁴. Com efeito, caso quisesse o constituinte tornar obrigatória a criação de tributos, não teria ele usado o verbo "competir",

⁴¹ *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, Rio de Janeiro - RJ, Editora Objetiva, 2004, 1ª reimpressão com alterações, p. 775.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 657 a 658.

⁴³ *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, Rio de Janeiro - RJ, Objetiva, 2004, 1ª reimpressão com alterações, p. 2.834.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*, 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 381.

mas sim, por exemplo, os verbos "dever" e "incumbir". Dessa forma, conclui-se pela inconstitucionalidade do art. 11 da Lei Complementar n. 101.

Todavia, como toda regra tem sua exceção, a Facultatividade é mitigada quando se trata do ICMS, conforme se depreende da redação do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

Sustenta Roque Carrazza que os Estados só poderão deixar de instituir o ICMS, "*descrevendo legislativamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota*,"⁴⁵ por meio de deliberações do CONFAZ.

Entretanto, o "deixar de instituir" não configuraria uma isenção, essa entendida como a não incidência legalmente qualificada do tributo sobre determinado fato gerador⁴⁶. O "deixar de instituir" estaria mais próximo da não incidência pura e simples, entendida como a ausência de previsão legal que inclua o objeto ou pessoa no campo de incidência ou, caso esteja incluso, o ente político não tenha exercido a competência tributária, instituindo a alíquota, fixando a base de cálculo, etc.

Todavia, tendo-se em vista que os efeitos práticos de ambos os institutos seriam os mesmos, qual seja, o da não incidência tributária, haveria injusto desequilíbrio entre os Estados, pois o ente que deixar de tributar atrairá mais estabelecimentos industriais e comerciais, arrecadando mais impostos. Dessa forma, conclui-se ser legítima o uso da analogia para incluir nesse dispositivo a hipótese de não incidência pura e simples.

Entretanto, o Estado não pode ser compelido a exercer sua competência tributária e criar o ICMS. O que poderia ser feito é o pedido de indenização ao Poder Judiciário para que o ente prejudicado seja ressarcido dos prejuízos causados pela omissão legislativa⁴⁷.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 663

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 868 a 874.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 663

2 O ICMS

2.1 **Evolução História**

2.1.1 *Imposto sobre Consumo*

No Brasil, a tributação sobre o consumo surgiu já na época colonial com o *nomen iures* de Imposto de Consumo. Esse imposto era o mais lucrativo de todos os tributos da colônia. Era assim denominado pois entendeu corretamente o legislador da época que o tributo era suportado economicamente pelos consumidores.

Inicialmente, o Imposto sobre Consumo incidia somente sobre bens que se extinguíam com a própria utilização. Todavia, com o passar do tempo, o conceito de consumo se expandiu, passando a abranger bens duráveis, assim como os de duração indefinida, como é o caso de joias.⁴⁸

Esse imposto se assemelha em muito ao ICMS. Entretanto, o Imposto sobre Consumo não deu origem direta ao ICMS, mas a outro conhecido imposto, o Imposto sobre Produtos Industrializados (Emenda Constitucional n. 18 de 1965), muito embora as estrutura de ambos sigam as mesmas linhas características⁴⁹.

2.1.2 *Do IVC ao ICMS*

O ICMS decorreu diretamente do “imposto sobre vendas mercantis” (IVC), cuja origem se situa à época do Império Romano, onde já era possível observar a tributação das vendas.

No Brasil, o IVC surgiu em 1923 com a Lei n. 4.625 de 1922. Com a Constituição de 1934, teve sua hipótese de incidência ampliada para também abranger consignações, momento em que passou a ser de competência dos Estados federados. Seu fato gerador era a venda, a consignação e outras hipóteses que se assemelhassem.

⁴⁸ TEIXEIRA, Alessandra Brandão, *A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 23 a 27

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 412

O IVC difere do Imposto de Consumo, pois o de Consumo era exigido uma única vez. Por sua vez, o IVC incidia sempre que houvesse uma venda comercial, sendo, portanto, multifásico.

Com a Reforma Tributária de 1965, o IVC passou a ser denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM)⁵⁰, incidindo sobre a circulação de riqueza, ou seja, quando houver circulação – sentido jurídico e não só físico – de mercadorias.

Atualmente, conforme estabelecido no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, o ICMS é um imposto – espécie do gênero tributo – amplo, que incide em operações de 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.

2.2 Fatos Geradores

Para que nasca a obrigação de pagar, de recolher o tributo aos cofres públicos, é necessária a ocorrência de uma situação ou hipótese definida em lei.⁵¹ Referida conceituação está em consonância com o art. 114 do Código Tributário Nacional.

No caso específico do ICMS, o fato gerador está previsto na própria Constituição Federal, e não poderia ser de modo diverso ante o princípio da Privatidade dos impostos⁵², da seguinte forma:

*“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;”*

É importante ressaltar que o presente trabalho não tem por escopo a análise da incidência do ICMS sobre serviços, que tem como fato gerador o transporte

⁵⁰ TEIXEIRA, Alessandra Brandão, *A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 26 a 27

⁵¹ BALEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 703

⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 70 a 71

interestadual ou intermunicipal de bens ou pessoas ou a prestação de serviços de comunicação.

Conforme se verifica, as situações que farão nascer a obrigação de pagar o ICMS, quando não se tratar de serviços, são: i) a realização de uma operação mercantil; ii) a existência de mercadoria; e iii) a circulação desta mercadoria⁵³. Para que se caracterize o fato gerador do ICMS, é imprescindível verificar esses três requisitos. Leciona nesse sentido Sacha Calmon:

“Assim, operações, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.), nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante, porque representa a tradição da coisa móvel, execução de um contrato mercantil, translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade. Também, a transmissão de bens imóveis (ainda que habitual) não configura fato gerador do ICMS, seja por configurar hipótese de outro tributo especial, de competência municipal, seja por inexistir mercadoria (bem móvel). A saída é mera exteriorização da tradição.”⁵⁴

Primeiramente, quanto ao objeto da operação, é necessário que ele se qualifique como mercadoria.

Mercadoria é gênero de produto, é bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender. A coisa que se acha na posse do industriário que a produz não se denominará mercadoria, mas sim produto, pois o industriário ainda não a disponibilizou no mercado para auferir lucro. Quando o produto passa a ser objeto de comércio, de mercância, ele adquirirá a qualidade de mercadoria.

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 377

José Eduardo Soares de Melo define mercadoria como “*bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente*”⁵⁵.

Em segundo lugar, é necessário que haja uma operação, entendida como qualquer ato capaz de movimentar mercadorias. Isso ocorre, por exemplo, quando uma pessoa física adquire em um estabelecimento comercial uma mercadoria para seu uso/consumo⁵⁶.

Em terceiro lugar, como consequência das características acima elencadas, é necessário que haja uma circulação, a passagem da mercadoria de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico: movimentação com mudança de patrimônio. Para o Direito, circular é mudar de titularidade. Para se caracterizar a incidência do ICMS, é necessário restringir a circulação para o seu aspecto jurídico, especificamente a mudança de titularidade, que poderá não ter uma circulação física, mas somente jurídica, bastante para se configurar a incidência do imposto⁵⁷.

Quanto ao aspecto econômico da circulação, José Eduardo Soares de Melo se filia a Ataliba e Cleber Giardino, que entenderam ser o termo “circulação econômica” vago e impreciso, sendo insuficiente para assegurar a objetividade e segurança do Direito.

Pode-se denominar esses três aspectos (mercadoria, operação e circulação) como objetivos. Em segundo momento, é necessário identificar os aspectos subjetivos de incidência do ICMS. É necessário verificar qual a destinação dada ao bem, assim como qual a qualidade da parte envolvida no negócio.

No que tange à destinação dada ao bem, é necessário que ele seja adquirido com o intuito de venda onerosa, com finalidade mercantil. O industrial que alienar bem de seu ativo imobilizado, simplesmente para “abrir espaço”, sem intuito de

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16

⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 14

auferir lucro, não estará obrigado ao recolhimento do ICMS, pois o bem não tinha a qualidade de mercadoria⁵⁸.

Nessa questão, José Eduardo Soares de Melo cita Paulo de Barros Carvalho em tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, de 1981, Intitulada *Regra Matriz do ICM*, que ilustra, de forma clara e objetiva, o quesito subjetivo da destinação, *verbis*:

“[...] a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.”

Nessa situação, para que não se faça confusão, é necessário ter em mente a distinção das operações. Por exemplo, quando um consumidor adquire para o seu uso pessoal a caneta de um comerciante, restará caracterizada a incidência do ICMS, pois esse imposto incidirá sobre a mercancia exercida pelo comerciante. É o comerciante quem recolherá o ICMS aos cofres estaduais, muito embora sejam os consumidores que carreguem todo o peso tributário.

Todavia, caso esse comerciante decida vender o seu caminhão usado para fazer entregas de canetas, não restará caracterizada a incidência do ICMS, pois esse bem não tem o *status* de mercadoria. Ele foi adquirido não com o intuito de mercancia, mas para compor seu ativo permanente, para ser utilizado no desenvolvimento de sua atividade comercial.⁵⁹

Entretanto, em 2001, por meio da Emenda Constitucional n. 33, o constituinte derivado alterou a redação da alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo que o ICMS incidiria sobre toda e qualquer importação de bem ou mercadoria. Dessa forma, nessa hipótese, pouco importa a destinação que se dê ao bem, o ICMS será devido.

⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16 e 28

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 376

2.3 Da Não Cumulatividade

Conforme acima exposto, o IVC passou a ser denominado ICM na reforma tributária de 1965. Nessa mesma reforma, ele adquiriu uma de suas mais importantes e significativas características, uma garantia fundamental tributária, qual seja: a não cumulatividade. Com isso, o ICM passou a incidir somente sobre o valor agregado ao bem, e não sobre toda operação mercantil.

A Não Cumulatividade do atual ICMS garante sua neutralidade, onera o consumo e não a produção, assim como viabiliza sua característica plurifásica, o que oferece grandes vantagens ao Fisco, pois permite a antecipação do valor do imposto, que, em tese, seria devido somente quando da venda ao consumidor final⁶⁰.

Para ilustrar com perfeição a não-cumulatividade, peço vênua para transcrever, com algumas alterações, exemplo de Sacha Calmon⁶¹:

	Fabricante	Atacadista	Varejista
Preço de venda R\$	300,00	360,00	450,00
Débito imposto 18%	54,00	64,80	81,00
Crédito Imposto anterior	0	54,00	64,80
A recolher: o total não excederá a 81,00	54 +	10,80 +	16,20

Conforme se vê do exemplo acima, o imposto é neutro, pois não altera o preço da mercadoria com as subseqüentes operações onera o consumo e viabiliza a antecipação do valor do tributo que, caso fosse um imposto sobre o consumo, seria devido somente quando da venda ao consumidor pelo varejista.

Ademais, o Professor José Eduardo Soares de Melo entende que o princípio da Não Cumulatividade deve ser analisado em conjunto com o Direito do

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 418

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 420

Consumidor. O grande objetivo da Não Cumulatividade é fazer com que a carga tributária seja menor, evitando uma superposição de cargas tributárias e fazendo com que o preço das mercadorias e serviços seja o menor possível⁶².

O seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal sintetiza bem a finalidade do princípio da Não Cumulatividade, *verbis*:

“ICM. CREDITAMENTO DO VALOR DA ISENÇÃO. TEM ENTENDIDO O SUPREMO TRIBUNAL QUE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A NÃO PERMITIR A TRIBUTAÇÃO EM CASCATA, O DA SUPERPOSIÇÃO DE CARGAS TRIBUTARIAS INCIDENTES DE OPERAÇÃO PARA OPERAÇÃO, NA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. SE O PRODUTO É FAVORECIDO COM ISENÇÃO, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, O VALOR DESTA HÁ DE SER DEDUZIDO NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. O INDUSTRIAL IMPORTADOR DA MATÉRIA-PRIMA TEM DIREITO A SE CREDITAR DO VALOR DO IMPOSTO ISENTO, NÃO SENDO NECESSÁRIA A DEMONSTRAÇÃO DE QUE O IMPOSTO FOI OU NÃO TRANSFERIDO AO CONSUMIDOR, NO PREÇO DO PRODUTO, UMA VEZ QUE A SUA DEDUÇÃO É DA TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE.”⁶³

2.4 Sujeito Passivo

O segundo aspecto subjetivo diz respeito à qualidade da pessoa. Só quem recolhe o ICMS são as pessoas legalmente definidas como contribuintes. A Constituição estabelece em seu art. 155, § 2º, inciso XII, que caberá à lei complementar defini-los⁶⁴.

O Legislador Federal editou a Lei Complementar n. 87 de 1996, posteriormente alterada pela Lei Complementar n. 114 de 2002, definindo quem é o contribuinte do referido imposto⁶⁵

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte

⁶² MELO, José Eduardo Soares de, ICMS e a Lei Complementar n. 102/00, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Julho-Agosto de 2001, n. 20, p.124

⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 106.033. Relator: Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 22/4/1986, disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em 2 de março de 2012.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16

⁶⁵ BRASIL, Lei Complementar n. 87 de 1996, art. 4º.

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Entretanto, conforme já aventado, o constituinte derivado, ao editar a Emenda Constitucional n. 33, criou um aspecto objetivo da qualidade do contribuinte ao estabelecer que qualquer um que importasse bem ou mercadoria do exterior seria contribuinte do ICMS.

2.5 Sujeito Ativo

Resta estabelecer quem será o sujeito ativo, qual ente federado terá o direito de recolher o imposto. Essa matéria foi delimitada com cuidado pelo legislador, pois gera discussões acirradas entre os Estados membros.

Quando a operação mercantil ocorrer dentro dos limites territoriais do mesmo Estado, o ICMS será devido a ele. Questão pacífica e incontroversa. Quando a operação for interestadual – conforme estabelecido pelos incisos VII, alíneas “a” e “b”, e VIII do § 2º do art. 155 da CF – duas são as possibilidades:

1. quando a operação interestadual for entre contribuintes do ICMS, adotar-se-á a alíquota interestadual, cabendo ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
2. quando a operação interestadual for entre contribuinte e não contribuinte do ICMS, aplicar-se-á a alíquota interna do Estado vendedor, cabendo somente a ele o imposto^{66/67}.

A alíquota interestadual referida no item dois foi definida pelo Senado Federal, por meio de resolução⁶⁸, conforme orientação constitucional⁶⁹. Essa questão será objeto de análise mais abaixo.

Por fim, a regra principal, prevista no art. 11, inciso I, alínea “a” da LC 87/96, para a determinação da competência ativa do recolhimento do ICMS será a do

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21

⁶⁷ CEZAROTI, Guilherme, *ICMS no Comércio Eletrônico*, São Paulo: MP, 2005, p. 124

⁶⁸ SENADO FEDERAL DO BRASIL, Resolução n. 22 de 1988.

⁶⁹ BRASIL, Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso VIII.

local do estabelecimento (edificação ou local em que o comerciante ou industrial exerce sua profissão ou negócio) onde se encontrar a mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador, que poderá ser exteriorizado com a saída^{70/71}.

2.6 Base de Cálculo

Uma vez que se tenha conhecimento do fato gerador da obrigação tributária - o ato, fato, acontecimento que fará com que nasça a obrigação de pagar - é essencial se ter conhecimento sobre qual valor a obrigação incidirá.

A base de cálculo é a dimensão da obrigação tributária. Embora sejam os demais quesitos importantes para a fixação dos componentes da relação jurídica (ex: sujeito ativo, passivo, tempo, espaço), é a base de cálculo que dará uma expressão numérica ao tributo devido.

A Constituição Federal estabelece em seu art. 146, inciso III, alínea "a" que caberá à Lei Complementar fixar a base de cálculo dos tributos. Dessa forma, para identificarmos a base de cálculo do ICMS em operações com mercadorias, devemos analisar o art. 2º, incisos I, II e III, do Decreto-lei n. 406/68, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e o art. 13, I, da LC n. 87/96, que dispõe sobre o ICMS, também conhecida como Lei Kandir⁷². A Lei Complementar apenas reiterou os termos do Decreto-lei.

Referidos dispositivos estabelecem que nas operações com mercadorias a base de cálculo do ICMS será o valor da operação, acrescido de valores que, na opinião de muitos autores, em nada tem a ver com o ICMS⁷³, tais como o próprio imposto, seguros, juros.

Entende José Eduardo Soares de Melo que, incidindo o ICMS sobre o valor da mercadoria, deve ele ser reduzido quando houver desconto ou abatimento no

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21

⁷¹ CEZAROTI, Guilherme, *ICMS no Comércio Eletrônico*, São Paulo: MP, 2005, p. 123

⁷² MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 174

⁷³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de Melo, *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 216

preço, pois a redução do preço da mercadoria acarreta a redução da base de cálculo. Entretanto, o art. 13 § 1º, II, "a", da LC 87/96 dispõe de forma diversa⁷⁴.

Ademais, a regra de inclusão do valor do próprio imposto em sua base de cálculo tem sido muito criticada pelos doutrinadores que entendem que tal procedimento desvirtua o modelo constitucional do ICMS, tornando-o não mais um imposto sobre mercadorias, mas um imposto sobre imposto⁷⁵. Na visão de Roque Carrazza, esse entendimento viola, inclusive, a reserva das competências tributárias⁷⁶.

Ao analisar o referido dispositivo legal, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 212.209, entendeu, por maioria, que não haveria ofensa ao princípio da Não Cumulatividade. Referido julgado foi sucintamente ementado da seguinte forma:

“Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.”⁷⁷

O Ministro Marco Aurélio, relator, restou vencido. Ele defendeu que a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo viola os princípios constitucionais da capacidade econômica do contribuinte, da razoabilidade, da não cumulatividade e da legalidade.

Em seu voto, o Ministro Relator arguiu que a integração do valor do ICMS em sua própria base de cálculo fez com que esse imposto passasse a ter duas bases de cálculo. A primeira, o valor da operação, a segunda, a quantia direcionada aos cofres públicos, algo que não integra o patrimônio do vendedor.

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175

⁷⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de, *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 216 a 217

⁷⁶ CARRAZZA, Roque, *ICMS - Inconstitucionalidade da Inclusão de seu Valor, em sua Própria Base de Cálculo*, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 23, p. 11

⁷⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 212.209. Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 23/6/1999, disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em 21 de junho de 2011.

A integração também faria com que o tributo extravasasse o valor da operação, violando o princípio da razoabilidade, assim como menosprezando o princípio da não cumulatividade.

Ademais, haveria desrespeito ao princípio da estrita legalidade. Nesse ponto, o Relator assim dispôs:

"Mais do que isso, tenho que olvidada a legalidade estrita dos tributos. A alíquota há de ser aquela ardentemente estipulada e que não sofre, via sutil colocação, acréscimo. Relembre-se a lição de Alfredo Augusto Bechker sobre a natureza jurídica do tributo:

'O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter por base uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e, com isso, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros, quantas diferentes bases de cálculo existirem.' (Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª edição, 1972, página 339)

Vale frisar que na própria Carta da República encontra-se obstáculo até mesmo a cálculo de tributo envolvendo outro tributo, quando as espécies são distintas. Então, o que se haverá de dizer quando, via o mesmo tributo, chega-se à duplicidade? Preceitua o inciso XI do § 2º do artigo 155 da Carta da República que não se compreende na base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, em operação entre contribuintes e relativamente a mercadorias destinadas à industrialização ou comercialização que gera o surgimento de fato gerador dos dois tributos."

Todavia, conforme já adiantado, o Pleno do Supremo, seguindo voto divergente do Exmo. Ministro Nelson Jobim, entendeu ser constitucional o referido dispositivo por não haver ofensa ao princípio da não cumulatividade.

No voto que abriu a divergência, o Ministro Nelson Jobim sustentou que o valor da mercadoria é composto pelos custos do comerciante e, entre esses custos, está também o ICMS. Dessa forma, o imposto cobrado em operação subsequente incide sobre o cobrado em operação anterior. Ademais, sob a sistemática da não cumulatividade, o

comerciante pode descontar o valor pago nas operações seguinte. Dessa forma, o tributo sobre tributo não seria inconstitucional.

Apesar disso, sustenta José Eduardo Soares de Melo que a base de cálculo do ICMS deve seguir os parâmetros constitucionais. O fato de a Carta Magna não ter especificamente indicado as bases de cálculo dos tributos não significa que o legislador derivado esteja livre para fazê-lo como bem entender⁷⁸.

2.7 Alíquota

A alíquota não se confunde com a base de cálculo. Ela é elemento distinto que se utiliza desse último para determinar o quanto deve ser pago. A base de cálculo constitui o elemento básico, "a efetiva grandeza da materialidade tributária, a alíquota representa parte, quota ou fração desse determinado montante".⁷⁹

A alíquota poderá ser *ad valorem*, um percentual sobre a base de cálculo, ou ter por base uma unidade de medida: peso, volume, tamanho. Via de regra, a alíquota não está regulamentada pela Constituição Federal. Submete-se ao princípio da reserva legal, ou seja, da legalidade, necessidade de previsão legal. Pode a alíquota ser estabelecida por Decreto, Lei, Medida Provisória, Lei Complementar⁸⁰.

No caso do ICMS, por ser um imposto de competência estadual, caberá ao Poder Legislativo de cada Ente federado o estabelecimento das alíquotas incidentes sobre os fatos geradores.

Entretanto, para evitar que os Estados criem discriminações tributárias, restringindo a livre circulação de mercadorias e serviços no território nacional⁸¹, existem certos dispositivos constitucionais federais que o legislador estadual está obrigado a seguir⁸², a saber: art. 155, §2, incisos IV, V e VI da CF.

Conforme se vê, mesmo sendo o ICMS de competência estadual, o Senado Federal poderá fixar alíquotas máximas (teto) e mínimas (piso) do imposto para

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 173

⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 201

⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 201

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 442

⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 410

resolver eventuais conflitos específicos, garantindo assim a unidade política econômica nacional e mantendo integrado o mercado consumidor nacional. Por fim, explica-se a presença do Senado por ser ele o representante dos Estados Federados⁸³.

2.8 Alíquota Interestadual

Retomando o assunto já ventilado, referente à incidência de ICMS em operações interestaduais, será analisada a alíquota interestadual, em específico, a forma como ela é posta em prática.

A alíquota interestadual é uma ferramenta utilizada para garantir efetividade ao princípio da livre circulação de mercadorias, pois veda que os Estados membros imponham barreiras à entrada de mercadorias de outros Estados. Também serve para evitar que a tributação cause uma distorção artificial nos preços, assim como garante que as mercadorias advindas de outros Estados possam competir em pé de igualdade com as locais⁸⁴.

Conforme anteriormente visto, quando uma operação mercantil interestadual for realizada entre contribuintes do ICMS, adotar-se-á a alíquota interestadual fixada pelo Senado, com previsão constitucional no art. 155, § 2º, inciso IV.

Em cumprimento à norma constitucional, o Senado editou a Resolução n. 22, em 19 de maio de 1989⁸⁵, que estabeleceu, no caput de seu art. 1º, que a alíquota interestadual do ICMS será de 12%.

Por sua vez, o art. 155, § 2º, inciso VIII, da CF, estabeleceu a forma de repartição das receitas do ICMS da seguinte forma: caberá ao Estado destinatário o

⁸³ MENDES, Gilmar Ferreira e outros, *Curso de Direito Constitucional*, 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 802

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 442.

⁸⁵ RESOLUÇÃO SENADO 22/89 – “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

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

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Senado Federal, 19 de maio de 1989.”

imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Tendo em vista os citados dispositivos, a incidência de ICMS se dará da seguinte forma:

	Fabricante (São Paulo)	Atacadista (Rio Grande do Sul)
Preço de venda R\$	1.500,00	
Débito a recolher (alíquota interna de 18%)	180,00 (12%)	90,00 (6%) (18% - 12%)
Total recolhido	270,00	

Entretanto, visando à distribuição de riqueza nacional e redução das desigualdades regionais e sociais, o Senado estabeleceu que, nas operações e prestações de serviços realizadas nas regiões Sul e Sudeste destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, assim como ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas seriam diferenciadas: em 1989, a alíquota seria de 8% e, a partir de 1990, de 7%⁸⁶.

Em termos práticos, quando o consumidor contribuinte localizado no Distrito Federal adquirir mercadoria do Estado de São Paulo, o ICMS será devido da seguinte forma: 7% ao Estado de origem, correspondente à alíquota interestadual, e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ao Estado destino – (18% - 7% = 11%).

A operação se dará da seguinte forma:

	Fabricante (São Paulo)	Atacadista (Distrito Federal)
Preço de venda R\$	1.500,00	
Débito a recolher (alíquota interna de 18%)	105,00 (7%)	165,00 (11%) (18% - 7%)
Total recolhido	270,00	

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 444

O tratamento mais benéfico conferido aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, assim como ao Estado do Espírito Santo, objetiva distribuir riqueza, garantindo assim efetividade ao dever constitucional da redução das desigualdades regionais previsto no art. 3, inciso III, da CF.

Isso porque essas regiões são menos desenvolvidas economicamente. As grandes indústrias estão localizadas predominantemente nas regiões Sul e Sudeste. Como consequência, os Estados menos favorecidos acabam sendo grandes importadores e pequenos exportadores.

Aliomar Baleeiro sustenta que essa repartição especial do ICMS não ofende, de forma alguma, isonomia entre os Estado ou a integração do mercado. Muito pelo contrário, essa medida dá, sim, força a esses princípios, garantindo que a Federação cresça por igual⁸⁷.

2.9 Lançamento

O Instituto do Lançamento é tido como um dos mais importantes e característicos do Direito Tributário⁸⁸. O seu conceito legal é formulado pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Conforme exposto no referido dispositivo, o lançamento é a forma de constituição do crédito tributário; é o procedimento por meio do qual a autoridade administrativa quantificará e apurará, em documento oficial (ex.: auto de lançamento, auto de infração) para fins de cobrança, o valor da prestação pecuniária objeto da obrigação tributária⁸⁹.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 445

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 781

⁸⁹ VOLKWEISS, Roque Joaquim, *Direito Tributário Nacional*, 3. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 322

Aliomar Baleeiro define o lançamento como "o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável"⁹⁰. A obrigação tributária concretiza-se com a ocorrência do fato gerador e individualiza-se qualitativa e quantitativamente com o lançamento.

É por meio desse instituto que a autoridade administrativa, levando em conta a base de cálculo do imposto, sua alíquota, o quanto foi pago em operações anteriores - em respeito ao Instituto da Não Cumulatividade -, chegará ao devido.

Segundo Roque Volkweiss, a doutrina pacificou o entendimento quanto à natureza jurídica do lançamento, qual seja, a de ato declaratório⁹¹. Baleeiro segue o mesmo entendimento, argumentando ser de suma importância a distinção entre declaratório e constitutivo. Isso porque, ato declaratório não cria, mas constata situação pretérita⁹². Desta forma, aplicar-se-á a legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador. Em contra mão, o ato constitutivo cria, constitui, faz incidir as regras vigentes no momento do lançamento e não as vigentes quando da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, como os contribuintes são milhões, a administração pública não consegue fiscalizar e realizar o lançamento do tributo devido por todos os contribuintes considerados individualmente. É devido a isso que existe a figura do lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN.

Conforme se verifica do referido dispositivo, a lei atribuirá, e na maioria dos casos atribui, ao contribuinte a obrigação de realizar o lançamento (cálculo do imposto devido) e pagar o tributo sem prévio exame da autoridade administrativa⁹³. Essa espécie é também conhecida como "autolancamento"⁹⁴.

A Fazenda Pública poderá, no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador que levou ao nascimento da obrigação tributária, homologar

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 782

⁹¹ VOLKWEISS, Roque Joaquim, *Direito Tributário Nacional*, 3. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 330

⁹² BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 782

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 773

⁹⁴ VOLKWEISS, Roque Joaquim, *Direito Tributário Nacional*, 3. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 350

expressamente o lançamento do contribuinte ou discordar, promovendo lançamento *ex officio* para exigir os créditos recolhidos a menor.

Transcorrido esse prazo de cinco anos sem manifestação da Fazenda, será o lançamento do contribuinte tido por tacitamente homologado, o que representa a concordância do Estado com o valor pago e a extinção definitiva da obrigação tributária⁹⁵.

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense: 1999, p. 786

3 DA EXIGÊNCIA DE ICMS NA VENDA REMOTA DE MERCADORIAS

Após a análise dos temas que norteiam o direito tributário, assim como tendo conhecimento específico da incidência do ICMS em operações interestaduais, é possível adentrar e analisar a exigência desse imposto em transações comerciais interestaduais efetuadas entre comerciante e pessoa não contribuinte do ICMS de forma remota.

3.1 Lei Estadual do Piauí n. 6.041/2010 e a ADI n. 4.565.

O Estado do Piauí publicou, em 30 de dezembro de 2010, a Lei n. 6.041, que instituiu a cobrança de ICMS sobre a entrada de bens ou mercadorias oriundas de outros Estados federados destinadas a pessoa física ou jurídica, nos seguintes termos:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de que trata a Lei nº 4.257, 06 de janeiro de 1989, incidirá sobre as entradas neste Estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras Unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí – CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

Parágrafo único. O valor do ICMS, a ser exigido na hipótese de que trata o **caput**, corresponderá a uma carga tributária líquida entre 4,5% (quatro e meio por cento) e 10% (dez por cento) aplicada sobre o valor da operação constante no respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.”⁹⁶

Conforme se depreende do texto da lei, o legislador estadual estabeleceu uma exceção ao aspecto subjetivo de incidência do ICMS, qual seja: o da qualidade da pessoa, a qualidade do comprador⁹⁷. Assim, ao texto da lei, pouco importará para a

⁹⁶ Lei Estadual do Piauí n. 6.041, publicada em 30 de dezembro de 2010, disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei6041.pdf>>. Acesso em 19 de junho de 2011.

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de, ICMS e a Lei Complementar n. 102/00, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Julho-Agosto de 2001, n. 20, p.124

incidência do ICMS ser ou não o consumidor contribuinte. Basta que adquira mercadoria oriunda de outro Estado para que esteja obrigado ao recolhimento do ICMS.

A princípio, essa não seria a primeira exceção feita à qualidade da pessoa. A primeira já fora instituída por meio da já citada Emenda Constitucional n. 33/2011, que estabeleceu incidir ICMS sobre toda e qualquer importação de bem ou mercadoria.

Ademais, a Lei Estadual do Piauí também desconsiderou os conceitos de circulação e de mercadoria⁹⁸, alterando assim o Fato Gerador do ICMS, pois determinou que o imposto incidiria sobre a mera entrada de qualquer bem.

Por discordar da lei em exame, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade com Pedido de Medida Cautelar, autuada sob o n. 4.565, requerendo a concessão de medida liminar para suspender a eficácia do texto legal e, ao final, fosse declarada a inconstitucionalidade da integralidade da Lei n. 6.041/2010.

A OAB sustentou que o combatido texto legal violou diversas disposições constitucionais, entre elas: (i) violação à não discriminação (art. 150, V, e 152 da CF); (ii) bitributação (art. 155, 2º, VII, alínea “b” da CF); (iii) alíquota inferior à mínima fixada pelo Senado por meio da Resolução 22/1989 (art. 155, 2º, VI, da CF); (iv) ofensa ao conceito constitucionalmente previsto de circulação e (v) ofensa ao conceito constitucionalmente previsto de mercadoria.

Interessante ressaltar que o Conselho Federal da OAB não tratou de forma direta da Competência Legislativa Tributária do Estado do Piauí, mais especificamente, do princípio da privatividade e o do condomínio legal, este último previsto no art. 24, I, e art. 155, ambos da Constituição Federal.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a medida cautelar na sessão de 7 de abril de 2011, entendeu por bem suspender, com eficácia *ex tunc*, os efeitos da Lei n. 6.041. Essa decisão foi proferida sete dias após o início da vigência da lei.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 377

Os Ministros entenderam que o Estado do Piauí excedeu sua competência tributária, disciplinando matéria de competência privativa da União. Ao assim agir, acabou ofendendo diversos dispositivos constitucionais que vedam a bitributação, que garantem a livre circulação de pessoas e bens e que proíbem a guerra fiscal e, indiretamente, ofendem a isonomia entre os estado membros. O referido jugado restou assim ementado:

“CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.”⁹⁹

Apesar de se posicionarem pela inconstitucionalidade da Lei, os Ministros também reconheceram haver um problema com o atual sistema tributário, ainda mais tendo em vista o exponencial crescimento das vendas de mercadorias pela internet. Neste sentido, o voto do Exmo. Ministro Joaquim Barbosa:

“Adequada ou inadequada em termos econômicos e sociais, a opção política feita pelo constituinte originário é precisa e nítida: nas operações interestaduais aplica-se a regra de tributação exclusiva pelo estado de

⁹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.565. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 7/4/2011, disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 de junho de 2011.

destino se a mercadoria for combustível ou lubrificante. Nos demais casos, prevalece o critério de origem, mitigado na hipótese de operação realizada com consumidor final que também seja contribuinte do tributo.

Os argumentos do estado-requerido tangentes à disparidade abissal entre as diversas regiões de nosso país de proporções continentais são relevantes, mas a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária que não pode ser realizada individualmente por cada ente político da Federação, com posterior chancela de validade pelo Judiciário.¹⁰⁰

Até o momento, 4 de maio de 2012, a ADI ainda aguarda julgamento de mérito.

3.2 Protocolo CONFAZ ICMS n. 21/2011 e a ADI N. 4.628

Entretanto, muito embora a Lei n. 6.041 esteja com sua exigibilidade suspensa, o Piauí ainda vem cobrando ICMS de pessoa não contribuinte quando da entrada de mercadorias com base no Protocolo CONFAZ ICMS n. 21/2010.

3.2.1 Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

Conforme anteriormente aventado, a facultatividade da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal no que diz respeito ao ICMS é mitigada. A exemplo, por expressa disposição constitucional – art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” – os Estados só poderão conceder isenções, incentivos ou benefícios mediante deliberação.¹⁰¹

O referido órgão, onde cada Estado e o Distrito Federal têm assento, foi criado pela Lei Complementar n. 24 de 1975¹⁰² e tem seu funcionamento regulamentado por seu regimento interno, aprovado pelo Convênio ICMS n. 133/1997¹⁰³, que também o denominou Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

¹⁰⁰ Voto do Exmo. Ministro Joaquim Barbosa, ADI n. 4.565 MC, Tribunal Pleno, proferido em 7/4/2011, acórdão p. 7 e 8, disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em 10.4.2012.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*, 9. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 373

¹⁰² BRASIL, Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975, Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências, disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 18.4.2012.

¹⁰³ Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária, aprovado pelo Convênio ICMS n. 133/1997, publicado no Diário Oficial da União em 2 de janeiro de 1998, disponível em <www.fazenda.gov.br/confaz/>, acesso em 19.4.2012.

O CONFAZ tem por finalidade “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estado e do Distrito Federal”, conforme exposto no art. 1º do seu regimento interno.

Por expressa disposição constitucional – alínea “g” do art. 155 –, a competência do CONFAZ se restringe à concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Conforme disposto no parágrafo 2º, art. 4º, da Lei Complementar n. 24 e no art. 30, inciso I, do Regimento Interno do CONFAZ, as concessão de isenções, em respeito ao princípio federativo, só podem ser conferidas por consentimento unânime dos Estados e do Distrito Federal¹⁰⁴. Por sua vez, a revogação de isenções dependerá da deliberação de no mínimo 4/5 dos membros do CONFAZ.

3.2.2 Protocolo ICMS n. 21 de 2011

Seguindo o mesmo posicionamento adotado pelo Estado do Piauí, os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, além do próprio Piauí, celebraram o Convênio ICMS n. 21 em 2011, determinando que o ICMS também seria devido ao Estado destino na forma da alíquota interestadual estabelecido pela Resolução n. 21 do Senado e pelo inciso VIII, §2º, art. 155 da Constituição Federal.

Referido protocolo assim dispõe:

“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.

(...)

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, ICMS, 9. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 375

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.*¹⁰⁵

Conforme se vê, a redação do Protocolo ICMS n.21/2011, comparada à da Lei n. 6.041/2010 do Estado do Piauí, observou com maior rigor a Constituição Federal, pois não criou uma alíquota para operações interestaduais, mas determinou a aplicação da alíquota estipulada pela citada Resolução n. 21 do Senado.

Entretanto, no entender da Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo (CNC), o referido protocolo está maculado por inconstitucionalidade.

3.2.3 ADI 4.628

Conforme ventilado, por discordar da sistemática introduzida pelo Protocolo, o CNC, seguindo os passos do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, ajuizou ADI com pedido de Medida Cautelar, em 1º de julho de 2011, autuada sob o n. 4.628, distribuída à Relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux.

A CNC argui, entre outras irregularidades, que o Protocolo (i) violou o art. 155, § 2º, VII, alínea “b”, da Constituição Federal (dispositivo que dispõe ser devido ICMS unicamente ao Estado de origem quando o adquirente não for contribuinte); (ii) gerou bitributação (art. 155, 2º, VII, alínea “b” da CF) e (iii) limitou o tráfego de bens e pessoas entre as unidades federativas¹⁰⁶. Os argumentos aqui expostos se assemelham aos tecidos pela OAB na ADI 4.565.

O Ministério Público Federal emitiu parecer em sentido favorável à concessão da medida cautelar pretendida. A Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. Deborah Macedo Duprat, dispôs que, mesmo sendo justo o objetivo pretendido pelos Estados signatários do Protocolo ICMS n. 21/2011, *“a definição do ente federativo a ser beneficiado pela arrecadação do ICMS nas operações interestaduais é matéria de ordem*

¹⁰⁵ CONFAZ, Protocolo ICMS n. 21/2011, publicado em 7 de abril de 2011, disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em 22.4.2012.

¹⁰⁶ Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo, ADI 4.628, Petição Inicial, relatoria do Ministro Luiz Fux.

*constitucional*¹⁰⁷, razão pela qual somente pode ser modificada por meio de emenda constitucional.

Apesar da urgência da análise do tema, até o momento – 4 de maio de 2012 – a Cautelar ainda não foi apreciada ao Pleno do STF, permanecendo assim vigente o Protocolo em questão.

3.3 Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011

Ciente das distorções geradas pelo crescimento da venda de mercadorias pela internet e com o intuito de solucioná-las, o Deputado Federal Assis Carvalho – do Partido dos Trabalhadores pelo Piauí –, apresentou Projeto de Emenda à Constituição, em 18 de agosto de 2011, que recebeu o número 71 na Câmara dos Deputados. Essa proposta foi emendada da seguinte forma:

“Acrescenta a alínea c ao inciso VII do §2º do Art. 155 da Constituição, para determinar que seja adotada a alíquota interestadual quando o destinatário não for contribuinte do imposto e a operação se der sem a presença física deste no Estado de origem.”

Conforme exposto, o Deputado Federal pretende incluir a alínea “c” ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que assim disporá, *verbis*:

“Art. 155.....
§ 2º
VII–
*c) a alíquota interestadual, quando o destinatário não for contribuinte do imposto e a operação se der por meio da internet, telefone, correio ou quaisquer outro meio assemelhado. Aplicando-se neste caso a sistemática do inciso VIII;*¹⁰⁸

O Deputado Federal sustenta que o atual modelo de tributação, desenhado pela Constituição de 1988, era adequado à sistemática econômica então vigente. Entretanto, a evolução do mercado, o desenvolvimento de novas práticas de

¹⁰⁷ Parecer do Ministério Público Federal, subscrito pela Vice-Procuradora-Geral da República Dra. Deborah Macedo Duprat, apresentado na ADI n. 4.628

¹⁰⁸ CARVALHO, Assis, Deputado Federal do Partido dos Trabalhadores pelo Piauí, Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011, apresentado em 18/8/2011, Câmara Federal dos Deputados.

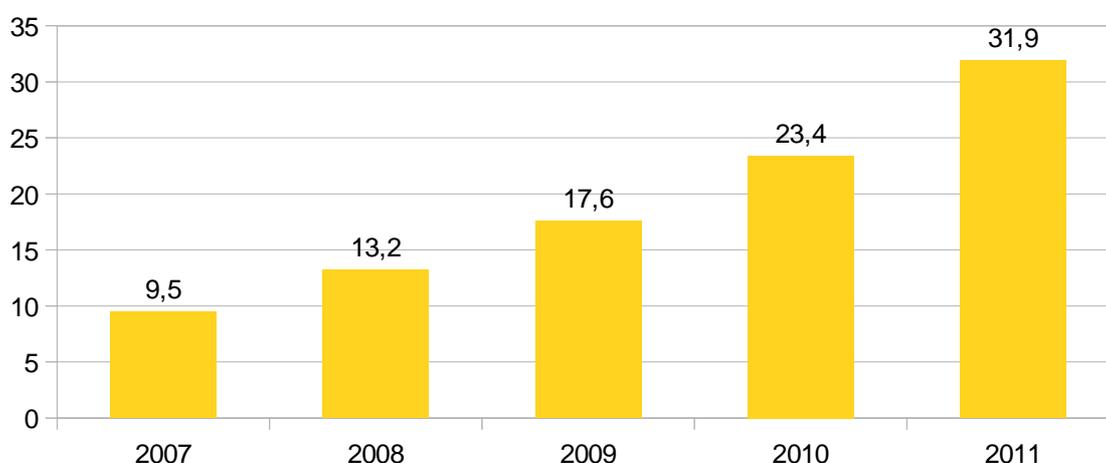
comercialização, especialmente a aquisição de bens e serviços de forma remota (*internet*), geraram grandes distorções, deslocando o ICMS ao Estado de origem, ao Estado “vendedor”, não sendo devido nada ao Estado comprador.¹⁰⁹

No entender do Deputado, a incidência do ICMS apenas na origem vai de encontro à Constituição Federal que prevê a repartição da receita tributária entre os Estados envolvidos na operação interestadual.

Segundo pesquisa da *e-bit* – empresa especializada em coleta e análise de dados relacionadas ao comércio eletrônico –, o Brasil ocupa lugar de destaque no ranking mundial de compras pela internet. Conforme se constata do gráfico abaixo, o número de e-consumidores mais que triplicou de 2007 a 2011¹¹⁰:

Evolução do número de e-consumidores

(em milhões)



Fonte: *e-bit* informação (www.ebitempresa.com.br)

¹⁰⁹ CARVALHO, Assis, Deputado Federal do Partido dos Trabalhadores pelo Estado do Piauí, Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011, apresentado em 18/8/2011, Câmara Federal dos Deputados, p. 2

¹¹⁰ WebShoppers. 25. Ed, disponível em <www.ebitempresa.com.br>, Acesso em 22.4.2012.

Não há dúvidas de que a venda de mercadorias pela internet só crescerá, o que implicará, caso seja mantida a atual sistemática de recolhimento do ICMS, a redução da arrecadação dos Estados “compradores”.

A PEC foi encaminhada à Comissão de Constituição e Justiça (CCJC) e aprovada em 13 de dezembro de 2011.

Interessante ressaltar que o Deputado Federal Maurício Quintella Lessa destacou em seu Parecer apresentado à CCJC que a redação proposta à novel alínea “c” não segue a boa técnica de redação de textos legais, *verbis*:

“Além disso, o texto da alínea que se pretende introduzir no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição não segue a boa técnica de redação de textos legais, sendo constituído por dois períodos, separados por “ponto final.”¹¹¹

O Deputado Maurício Lessa também destaca a impropriedade do termo “internet”, pois, no seu entender, a língua oficial da República Federativa do Brasil é o português (art. 13 da Constituição Federal). Dessa forma, a alínea “c” deveria ser alterada para que passasse a utilizar o termo “Rede Mundial de Computadores”.¹¹² Todavia, o Deputado conclui que as falhas apontadas não prejudicam a admissibilidade da PEC.

Superando a suposta impropriedade técnica da proposta, convém destacar a seguinte passagem da obra *A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços* da autoria de Alessandra Machado Brandão Teixeira, *verbis*:

“Este é o desafio da tributação sobre o consumo: conseguir se adequar sempre às novas técnicas comerciais, que implicam novas hipóteses de consumo, ou seja, novas manifestações de capacidade contributiva.

O exercício de interpretação do Direito Tributário deve atentar para o fato econômico visado pela norma jurídica, com o objetivo de que este ramo do direito não se distancie das novas relações comerciais vigentes. Tal distanciamento acarretaria falta de vigência, entendida enquanto observância, vez que as normas legais estariam completamente dissociadas da realidade. Faz-se necessário adequar o direito tributário à

¹¹¹ LESSA, Maurício Quintella, Deputado Federal do Partido da República pelo Estado de Alagoas, Parecer da CCJC à PEC 71/2011, aprovado em 13/12/2011.

¹¹² LESSA, Maurício Quintella, Deputado Federal do Partido da República pelo Estado de Alagoas, Parecer da CCJC à PEC 71/2011, aprovado em 13/12/2011.

nova realidade comercial, sem que isso implique abandono ao positivismo jurídico, também presente.”¹¹³

O trecho em destaque serve de motivação para a referida PEC ao ilustrar a necessidade da tributação sobre o consumo acompanhar as evoluções do mercado. E é com base nos princípios abaixo em estudo que se justifica a necessidade e urgência da medida.

3.4 Dever Constitucional da Redução das Desigualdades Sociais e Regionais – art. 3º, inciso III, e art. 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988

O Brasil é uma nação de proporções continentais, “*marcada por profundas desigualdades sociais e regionais*”¹¹⁴ que advêm já da época de sua colonização.

Historicamente, as regiões Sul e Sudeste experimentam melhores índices de desenvolvimento social e econômico, enquanto as regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste sofrem com o subdesenvolvimento e abandono estatal.

O ex-Ministro Extraordinário de Assuntos Estratégicos Mangabeira Unger observou que “*A visão que influenciou o planejamento regional no Brasil, desde os anos 1950 até a década de 1990, acentuou a existência de desigualdades regionais. Sabe-se, a propósito, que o livre funcionamento das forças de mercado não apenas é incapaz de reverter tal tendência, como inclusive a agrava.*”¹¹⁵

Aparentemente, em uma análise superficial, o Ministro considerou pouco efetiva, ou até nula, a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE),

¹¹³ TEIXEIRA, Alessandra Brandão, *A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 34

¹¹⁴ FERREIRA, Henrique Villa da Costa e SILVA, Antônio Roberto Albuquerque, *Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional: uma proposta inovadora para a redução das desigualdades regionais brasileiras*, Boletim Regional. Informativo da Política Nacional de Desenvolvimento Regional - n. 6 (janeiro/abril 2008) – Brasília, DF: Ministério da Integração Nacional.

¹¹⁵ UNGER, Mangabeira, Ministro Extraordinário de Assuntos Estratégicos, Entrevista. *Plano Amazônia Sustentável: Uma estratégia de desenvolvimento consistente*, Boletim Regional. Informativo da Política Nacional de Desenvolvimento Regional - n. 6 (janeiro/abril 2008) – Brasília, DF: Ministério da Integração Nacional

criada em 1952 pela Lei n. 3.692¹¹⁶, idealizado pelo economista Celso Furtado durante o governo do Presidente Juscelino Kubitschek.

De qualquer forma, a Constituição brasileira de 1988, constatando a necessidade de um crescimento econômico regional homogêneo, expôs, como um dos objetivos da Nação, a construção de um Estado Social caracterizado pela busca do bem-estar da coletividade.¹¹⁷ Uma das ferramentas para se atingir referido fim é a redução das desigualdades regionais e sociais, normas programáticas insculpidas no art. 3º, inciso III, e art. 170, inciso VII, ambos da Constituição Federal.

O desenvolvimento social é essencial para o desenvolvimento de um país democrático. Sem esse elemento, não há como existir efetiva participação popular consciente. Ao reduzir as desigualdades regionais e garantir a distribuição de riqueza em âmbito nacional, o Brasil poderá manter taxas de crescimento compatíveis com a demanda da sociedade brasileira e a expectativa da comunidade internacional.

Henrique Ferreira, então Secretário de Políticas de Desenvolvimento Regional do Ministério da Integração Nacional, e Antônio Silva, então Diretor de Gestão dos Fundos de Desenvolvimento Regional, assim expuseram em artigo publicado em Boletim Regional do Ministério da Integração Nacional, *verbis*:

“A redução das desigualdades regionais brasileiras recoloca a temática no centro da discussão da retomada do desenvolvimento brasileiro, com taxas de crescimento compatíveis à pujança de uma nação com as habilidades, qualidades e potencial natural disponível intraterritório nacional. O objetivo maior é a construção de um Brasil em que o Estado se faça presente na totalidade do território e que a cidadania, plena, seja integralmente oferecida a cada habitante do País. O objetivo maior é, portanto, a construção de um 'Brasil de Todas as Regiões’.”¹¹⁸

O Governo brasileiro vem efetivamente adotando medidas concretas para reduzir as desigualdades sociais e regionais. Apesar do exposto pelo ex-Ministro

¹¹⁶ Lei n. 3.692, de 15 de dezembro de 1959, Institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e dá outras providências, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 de abril de 2012.

¹¹⁷ SAPPAC, Leonardo Monteiro, *O Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais e a Necessidade da Política para sua Concretização*, Revista Da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, ano 12, número 14 (2008).

¹¹⁸ FERREIRA, Henrique Villa da Costa e SILVA, Antônio Roberto Albuquerque, *Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional: uma proposta inovadora para a redução das desigualdades regionais brasileiras*, Boletim Regional. Informativo da Política Nacional de Desenvolvimento Regional - n. 6 (janeiro/abril 2008) – Brasília, DF: Ministério da Integração Nacional.

Mangabeira Unger, um exemplo foi a criação da Zona Franca de Manaus pela Lei n. 3.173 de 1957¹¹⁹, que objetivava, conforme exposto no sítio eletrônico da Superintendência da Zona Franca, o incentivo da construção de um “*modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais*”¹²⁰.

Como já ventilado, a redução das desigualdades sociais e regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil^{121/122}; está intimamente ligado ao bem-estar da população, princípio preambular da Constituição Federal de 1988, que, por sua vez, tem como premissa maior a dignidade da pessoa humana, um fundamento da própria República Federativa do Brasil. Assim expõe Uadi Lammêgo Bulos, “*a dignidade da pessoa humana é o valor constitucional supremo que agrega em torno de si a unanimidade dos demais direitos e garantias fundamentais do homem, expressos nesta Constituição.*”¹²³

Com base nessas considerações, conclui-se ser o Dever Constitucional da Redução das Desigualdades Sociais e Regionais – expresso, respectivamente no art. 3º, inciso III, e art. 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988 – uma norma programática de efetivação da dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, para que se dê efetividade aos citados princípios, é necessário que haja distribuição de renda entre os Estados, para que possam investir na melhoria dos serviços prestados à sua população.

¹¹⁹ Lei 3.173, de 12 de junho de 1957, Cria uma Zona Franca na Cidade de Manaus, Capital do Amazonas e dá outras Providências, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14.4.2012.

¹²⁰ <http://www.suframa.gov.br/suframa_o_que_e_suframa.cfm>. Acesso em: 17.4.2012

¹²¹ BULOS, Uadi Lammêgo, *Constituição Federal Anotada*, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.264.

¹²² BULOS, Uadi Lammêgo, *Constituição Federal Anotada*, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 93

¹²³ BULOS, Uadi Lammêgo, *Constituição Federal Anotada*, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83

CONCLUSÃO

As leis estaduais que alteram forma e hipótese de incidência do ICMS em operações mercantis interestaduais ofendem o ordenamento jurídico brasileiro, em especial, a Constituição Federal de 1988.

Sob um enfoque formal, conclui-se que a Lei n. 6.041/2010 do Estado do Piauí, o Protocolo CONFAZ ICMS n. 21/2011, assim como as demais normas que seguem o mesmo sentido, excedem a competência tributária estabelecida pela Constituição.

Conforme exposto pelo Ministro Ricardo Lewandowski em voto proferido na ADI n. 4.565, embora, à primeira vista, a Constituição estabeleça em seu art. 155, inciso II, ser o ICMS exclusivamente estadual, uma leitura ampla do próprio art. 155 demonstrará com clareza que o ICMS é um imposto de caráter nacional, pois regula a circulação de mercadorias em todo o território brasileiro.

Tendo-se em vista o interesse nacional do ICMS, só quem pode regulamentá-lo, estabelecendo regras gerais, é a própria União. Essa competência tributária é privativa da União, indelegável, irrenunciável, inalterável.

Conforme estabelecido pelo art. 155, § 2º, inciso VII, o ICMS incidente sobre operações que destinem mercadorias a consumidor não contribuinte, localizado em outro Estado federado, é devido unicamente ao Estado de origem, ao Estado vendedor. Por ser norma constitucional, não pode ser derogada por mera norma legal. Deve ser reformada única e exclusivamente pela União, por meio do constituinte derivado.

O desrespeito à Privatividade representaria uma invasão de competência legislativa tributária, o que caracterizaria uma quebra de isonomia, ofendendo assim o próprio pacto federativo. A imposição pelos Estados de forma unilateral de sua vontade sobre os demais entes federados, constitui patente ofensa à isonomia.

Agiu certo o Supremo Tribunal Federal ao deferir Medida Cautelar nos autos da ADI n. 4.565, suspendendo os efeitos da Lei n. 6.041. Não é de competência

estadual legislar sobre aspectos gerais do ICMS, assim como não pode a lei infraconstitucional desconsiderar princípios e normas constitucionais.

As normas gerais do ICMS são de competência da União, com o objetivo de garantir uma maior uniformidade nacional e segurança jurídica. Caso o ICMS fosse de competência exclusivamente estadual, a guerra tributária, que hoje se noticia nos jornais, seria infinitamente pior, tornaria praticamente inviável o mercado interestadual e agravaria as desigualdades sociais e regionais.

Por sua vez, além de ser formalmente inconstitucional, a Lei n. 6.041 do Estado do Piauí também deformou a natureza do ICMS ao prever sua incidência na mera entrada de bem ou mercadoria. Isso porque, o ICMS, em operações intra e interestaduais, só pode incidir sobre operações mercantis. Estabelecer sua incidência sobre a mera entrada de bens ofende a natureza do imposto.

Ademais, as normas acabaram por gerar indesejável bitributação, pois o mesmo imposto é cobrado em duplicidade por dois entes políticos distintos sobre a mesma operação, o que, no final, representará enorme prejuízo ao contribuinte, quem efetivamente arca com toda a carga tributária.

Dessa forma, os contribuintes de direito que indevidamente recolherem ICMS ao Estado comprador em operações interestaduais que destinaram mercadorias a comprador não contribuinte têm todo o direito de repetir o indébito tributário, serem ressarcidos do montante indevidamente recolhido.

Devido à natureza do ICMS, para que os contribuintes de direito consigam a repetição, eles deverão provar que não repassaram o encargo financeiro aos contribuintes de fato, ou que estão autorizados pelos contribuintes de fato a recebê-la, nos termos do art. 166 do CTN.

Entretanto, as normas em análise expõem um problema que pede solução: o avanço tecnológico gerou distorções no sistema tributário brasileiro. Não podem os Estados compradores serem obrigados a arcar com vultuosas perdas tributárias por não sediarem estabelecimentos comerciais que vendam mercadorias pela internet ou por telemarketing. As desigualdades econômicas no Brasil que já são extremas, só se agravariam.

É necessário readequar as normas para a nova realidade tecnológica. Todavia, não podem os Estados que se sentirem prejudicados instituírem leis para alterar o regime do ICMS.

Diante desse cenário é que foi proposta a PEC n. 71/2011 para incluir a alínea “c” ao inciso VII do § 2º da Constituição Federal. No entender do Deputado, a incidência do ICMS apenas na origem vai de encontro à Constituição Federal, que prevê a repartição da receita tributária entre os Estados envolvidos na operação.

Ademais, não seria de total inovação legislativa estabelecer uma alíquota interestadual nas vendas operadas de forma remota. A Constituição já prevê essa alíquota na venda interestadual entre contribuintes do referido imposto, conforme anteriormente apresentado. Essas medidas visam distribuir a renda auferida com o recolhimento do ICMS entre Estados produtores e compradores.

A legislação tributária encontra-se entre forças opostas: a vontade do Estado em aumentar sua arrecadação para prestar serviços à sociedade e a vontade dos produtores e fornecedores em pagar menos impostos para oferecer produtos e serviços a preços competitivos. O legislador deve encontrar um equilíbrio entre esses desejos para garantir o desenvolvimento nacional. Cada parte, privado e público, depende uma da outra para alcançar o desenvolvimento e o progresso.

Dessa forma, conclui-se pela inconstitucionalidade de Lei n. 6.041/2010 do Estado do Piauí, do Protocolo CONFAZ ICMS n. 21/2011, assim como de todas as demais normas infraconstitucionais que objetivem exigir ICMS de operações que destinem mercadorias a consumidor não contribuinte localizado em outro Estado federado.

Todavia, é imprescindível que o Legislador Federal, por meio de Emenda Constitucional, altere a atual sistemática de arrecadação do ICMS para consertar as distorções geradas pelo avanço tecnológico, reaproximando o Direito Tributário da realidade mercantil, das novas relações comerciais vigentes.

REFERÊNCIAS

AZAMBUJA, Darcy, *Teoria Geral do Estado*, São Paulo – SP, Globo, 2003, Ed. 44.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro - RJ, Editora Forense, 11ª Edição, 1999.

BRASIL, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de junho de 2011;

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988, Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 1º de maio de 2011;

BRASIL, Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975, Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências, disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 de abril de 2012.

BRASIL, Lei Complementar n. 87 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. (LEI KANDIR). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 27 de abril de 2011.

BRASIL, Lei n. 3.692, de 15 de dezembro de 1959, Institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e dá outras providências, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 de abril de 2012.

BRASIL, Lei 3.173, de 12 de junho de 1957, Cria uma Zona Franca na Cidade de Manaus, Capital do Amazonas e dá outras Providências, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 de abril de 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.565. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 7/4/2011, disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 de junho de 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 212.209. Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 23/6/1999, disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em 21 de junho de 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 106.033. Relator: Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 22/4/1986, disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em 2 de março de 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial 67.025-MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/5/2000, disponível em <www.stj.jus.br>. Acesso em 6 de março de 2012.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0017265-68.2008.807.0000, Relator Desembargador Cruz Macedo, Conselho Especial, julgado em 22.6.2010, disponível em <www.tjdft.jus.br>. Acesso em 10 de setembro de 2011.

BULOS, Uadi Lammêgo, *Constituição Federal Anotada*, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. Ed. São Paulo, Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*, 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque, *ICMS - Inconstitucionalidade da Inclusão de seu Valor, em sua Própria Base de Cálculo*, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 23.

CARVALHO, Assis, Deputado Federal do Partido dos Trabalhadores pelo Piauí, Proposta de Emenda à Constituição n. 71/2011, Acrescenta a alínea c ao inciso VII do §2º do Art. 155 da Constituição, para determinar que seja adotada a alíquota interestadual quando o destinatário não for contribuinte do imposto e a operação se der sem a presença física deste no Estado de origem, apresentado em 18/8/2011, disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=516205>>. Acesso em: 1º de abril de 2012.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

CONFAZ, Protocolo ICMS n. 21/2011, publicado em 7 de abril de 2011, disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em 1º de abril de 2012.

FERREIRA, Henrique Villa da Costa e **SILVA**, Antônio Roberto Albuquerque, *Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional: uma proposta inovadora para a redução das desigualdades regionais brasileiras*, Boletim Regional. Informativo da Política Nacional de Desenvolvimento Regional – n. 6 (janeiro/abril 2008) – Brasília, DF: Ministério da Integração Nacional.

LESSA, Maurício Quintella, Deputado Federal do Partido da República pelo Estado de Alagoas, Parecer CCJC PEC n. 71/2011, aprovado em 13/12/2011, disponível em

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=516205>>.

Acesso em: 1º de abril de 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curo de Direito Tributário*. 28. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007

MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de, ICMS e a Lei Complementar n. 102/00, Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, Síntese, Julho-Agosto de 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; **COELHO**, Inocência Mártires; **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro e **MELO**, José Eduardo Soares de, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2004

PIAUI, Lei Estadual n. 6.041 de 2010, Dispõe sobre hipótese de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei6041.pdf>>. Acesso em 19 de junho de 2011.

PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA, Parecer do Ministério Público Federal, subscrito pela Vice-Procuradora-Geral da República Dra. Deborah Macedo Duprat, apresentado na ADI n. 4.628, Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 de abril de 2012.

SAPPAK, Leonardo Monteiro, *O Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais e a Necessidade da Política para sua Concretização*, Revista Da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, ano 12, número 14 (2008).

TEIXEIRA, Alessandra Brandão, *A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

UNGER, Mangabeira, Ministro Extraordinário de Assuntos Estratégicos, Entrevista. *Plano Amazônia Sustentável: Uma estratégia de desenvolvimento consistente*, Boletim Regional. Informativo da Política Nacional de Desenvolvimento Regional – n. 6 (janeiro/abril 2008) – Brasília, DF: Ministério da Integração Nacional

VOLKWEISS, Roque Joaquim, *Direito Tributário Nacional*, 3. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.