

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

DÁVULA MANUELA COSTA DE OLIVEIRA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NO  
ESTADO DA PARAÍBA EM RAZÃO DAS COMPRAS FEITAS PELA INTERNET

SOUSA  
2014

DÁVULA MANUELA COSTA DE OLIVEIRA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NO  
ESTADO DA PARAÍBA EM RAZÃO DAS COMPRAS FEITAS PELA INTERNET

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Jurídicas e Sociais, da Universidade  
Federal de Campina Grande, em  
cumprimento dos requisitos necessários  
para obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Anrafel M. Lustosa

SOUSA  
2014

DÁVULA MANUELA COSTA DE OLIVEIRA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NO  
ESTADO DA PARAÍBA EM RAZÃO DAS COMPRAS FEITAS PELA INTERNET

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Jurídicas e Sociais, da Universidade  
Federal de Campina Grande, em  
cumprimento dos requisitos necessários  
para obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Anrafel M. Lustosa.

Banca Examinadora:

Data de aprovação: \_\_\_\_\_

---

Orientador: Prof. Anrafel M. Lustosa – UFCG  
Professor Orientador

---

Paulo Abrantes de Oliveira - UFCG  
Examinador

---

Allison Haley dos Santos - UFCG  
Examinador

“Os fatos andam com duas pernas boas, sadias, e o  
Direito coxeia atrás dos fatos”.

(Ayres Britto – Ex Ministro do STF)

*Dedico ao Mestre da minha vida, luz dos meus dias, a verdadeira fonte de amor e paz, ao meu Senhor, Jesus Cristo.*

## **AGRADECIMENTOS**

Sou grata a Deus, que me dá ânimo e alegria para viver. A Tua presença me deu forças para superar os medos e limites. A Ti, toda honra e glória, para sempre!

Aos meus tios amados, José Gutemberg e Maria Pereira, que promoveram meu crescimento para a vida e para o mundo, que me acolheram com toda proteção e confiança. Meus agradecimentos com a mais profunda admiração, respeito e gratidão.

Meu namorado, fiel companheiro, Rodrigo Alves de Araújo, pelo amor dedicado, pelo gesto de compreensão nas horas de minha ausência, pela paciência, pela palavra de incentivo quando me veio o desânimo, e por me tornar a pessoa mais feliz me dando o amor mais lindo que eu poderia receber.

Minha prima-irmã querida, Sayonara Mendes Pereira, e ao seu esposo Marcelo Abrantes Furtado, por acreditar que este sonho viesse a se concretizar. Quero agradecer a vocês que não pouparam esforços para que hoje eu estampasse este sorriso no meu rosto.

Meu primo-irmão José Gutemberg JR., e a sua esposa Kelly, pelos gestos de carinho e confiança. Obrigada por vibrar junto comigo esta vitória!

Às minhas amigas e amigos, por estarem presentes na minha jornada, pela amizade e companhia durante esses anos.

Ao Professor, orientador, Anrafel M. Lustosa, pela confiança no meu potencial, pelas preciosas orientações que contribuíram para construção deste trabalho. Os conhecimentos e experiências irão perdurar por toda minha vida.

A querida Professora Maria da Luz Olegário, por se disponibilizar a ajudar-me na elaboração deste estudo, e por ser fonte de motivação e segurança.

## RESUMO

O presente estudo possui como escopo a análise dos aspectos jurídicos do ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, sobretudo no que tange à cobrança do diferencial de alíquota nas operações não presenciais feitas pela Internet. É regra constitucional que todo consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, como no caso daqueles que realizam compras pela Internet, arcarão apenas com o ICMS cobrado pelo Estado de origem. Contudo, alguns Estados menos desenvolvidos industrialmente como no caso os das Regiões Norte e Nordeste, firmaram um acordo por meio do Protocolo ICMS 21/2011, passando a exigir uma nova parcela do ICMS a consumidor final não contribuinte que adquira mercadoria de forma não presencial, a fim de que o Estado de destino não sofresse redução de sua receita. Desse modo, os Estados signatários do referido Protocolo passaram a editar leis estaduais exigindo determinada parcela, como o caso da Lei 9582/2011 do Estado da Paraíba. Para compreender de forma mais clara a atual guerra fiscal, foi-se feita a análise da relação jurídica tributária, bem como um esboço geral sobre o tributo em si. Após isso, realizou-se uma abordagem geral do ICMS, seus contornos constitucionais e legais. No final, analisou-se o sistema de alíquota do ICMS adotado pela Constituição, o fenômeno da guerra fiscal, bem como a Lei Estadual da Paraíba nº 9582/2011 e Protocolo ICMS 21/ 2011, o posicionamento dos adeptos a constitucionalidade, como também dos que são adeptos a inconstitucionalidade e, por fim, o entendimento do Superior Tribunal Federal sobre o tema. Após este estudo verificou-se que existe certa contradição do Protocolo ICMS 21/2011 e das Leis Estaduais com os ditames constitucionais, sobretudo no que tange a exigência da cobrança do diferencial de alíquota a quem por direito não cabe, como também a violação ao sistema de partilha de competência do ICMS adotado pela Constituição, há também a ocorrência do fenômeno da bitributação, a falha na fixação das alíquotas interestaduais e a desobediência ao princípio da estrita legalidade tributária, sendo sugerido pelo Superior Tribunal Federal, com objetivo de por fim a este quadro, uma reforma tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Protocolo. Lei 9582/2011/PB. Inconstitucionalidade do Diferencial de Alíquotas.

## ABSTRACT

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. The scope of this study was the analysis of the legal aspects of the ICMS - Tax on the Merchandise and Provision of Interstate and Intermunicipal Services and Communication, especially in relation to the charging of differential Aliquots in non presentially transactions, made over the Internet. It's a constitutional rule that all the end consumers, located in another State, not a taxpayer, such as of those who perform Internet shopping will bear only the ICMS charged by the State of origin. However, some less industrially developed states, as in the case of the North and Northeast, have signed an arrangement through the Protocol ICMS 21/2011 and several State laws were edited, as in the case of Law 9582/2011 in the State of Paraíba, starting to require the ICMS due to final consumers, not taxpayer, who acquires merchandise non presentially, so that the State does not suffer a reduction of your income. To understand more clearly the current fiscal war, was analyzed the tax legal relation, and the general aspects of the tax in itself. After that, there was a general approach to the ICMS, their legal contours and constitutional. In the end, was analyzed the differential Aliquots charged, the phenomenon of fiscal war and the State Law of Paraíba No 9582/2011 and Protocol ICMS 21/2011, the positioning of the constitutionality adherents, as well as those who are adept to the unconstitutionality and finally, the understanding of the Federal High Court on the topic. After this study it was observed that exists certain contradiction of Protocol 21/2011 and of the state laws with the constitutional provisions, especially regarding the requirement of charging differential rates for who does not fit right , but also a violation of the the sharing scheme ICMS adopted by the Constitution, the occurrence of the phenomenon of double taxation, the failure in fixing the interstate Aliquots and disobedience to the principle of strict legality tax, being suggested by the Superior Court, in order to end this framework, a reform on the taxation.

KEYWORDS: ICMS. Protocol.9285/2011/PB law.Unconstitutionalityof Rate Differential.



## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ART – Artigo  
C/C – Cumulado Com  
CF – Constituição Federal  
CFOAB – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
CT – Crédito Tributário  
CTN – Código Tributário Nacional  
DF – Distrito Federal  
FT – Fato Gerador  
HI – Hipótese de Incidência  
ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
IE – Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos Nacionais ou nacionalizados.  
IEG – Imposto Extraordinário de Guerra  
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas  
II – Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros  
IOF – Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários.  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.  
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.  
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITBI – Imposto sobre a Transmissão *inter vivos*, a qualquer título por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.  
ITCMD – Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.  
IVC – Imposto de Vendas e Consignações.  
LC – Lei Complementar  
Nº - Número  
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil  
OT – Obrigação Tributária  
RE – Recurso Extraordinário  
Rel. – Relator  
STF – Superior Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>DA RELAÇÃO JURIDICA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1</b>	<b>Noções De Tributo.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2</b>	<b>Espécies De Tributo.....</b>	<b>19</b>
2.2.1	Impostos.....	22
<b>2.3</b>	<b>Classificação Do Tributo.....</b>	<b>24</b>
<b>2.4</b>	<b>Fontes Do Direito Tributário.....</b>	<b>27</b>
2.4.1	Lei complementar.....	27
2.4.2	Lei ordinária.....	28
2.4.3	Convênios.....	30
<b>3</b>	<b>ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>3.1</b>	<b>Regras Constitucionais Do ICMS.....</b>	<b>34</b>
3.1.1	Princípio da Legalidade Tributária.....	34
3.1.2	Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.....	36
3.1.3	Princípio da Seletividade do ICMS.....	38
<b>3.2</b>	<b>ICMS Na Constituição Federal De 1988.....</b>	<b>40</b>
<b>3.3</b>	<b>Norma Geral Do ICMS (Lei Complementar nº 87/96).....</b>	<b>42</b>
<b>3.4</b>	<b>Operações De Circulação De Mercadorias.....</b>	<b>44</b>
3.4.1	ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final localizado em outro Estado.....	47
<b>4</b>	<b>INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS TRANSAÇÕES VIA E-COMMERCE.....</b>	<b>50</b>
<b>4.1</b>	<b>Das Alíquotas.....</b>	<b>50</b>
4.1.1	Resolução do Senado Federal fixadora de alíquotas do ICMS.....	52
4.1.2	Alíquotas Interestaduais.....	55
4.1.3	Alíquota Interna.....	57
<b>4.2</b>	<b>Guerra Fiscal.....</b>	<b>59</b>
<b>4.3</b>	<b>O Protocolo ICMS Nº 21/2011 E A Lei 9582/2011 Do Estado Da Paraíba.....</b>	<b>61</b>
<b>4.4</b>	<b>A Inconstitucionalidade Do Diferencial De Alíquota.....</b>	<b>64</b>
<b>4.5</b>	<b>Precedentes Do STF.....</b>	<b>73</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>79</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>83</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Diante do crescente quadro da tecnologia informática, veio à tona um grande conflito entre os Estados-membros, no que tange a arrecadação do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) em operações interestaduais por meio da Internet.

O surgimento do comércio virtual, ou seja, a compra e venda, troca de produtos e de informações por meio da internet, causou certos desprazeres ao comércio físico, em razão da competitividade, uma vez que o consumidor atual procura ater-se a meios mais cômodos, visto que poderá ter acesso a qualquer produto, de diversas marcas e de todo o mundo, como também busca a diminuição de custos para adquirir algum bem.

Nesse diapasão, é o sistema constitucional-tributário que atribui às normas aplicáveis as operações ou transações sujeitas a incidência do ICMS, traçando todo o procedimento a ser cumprido e os princípios a serem obedecidos.

O presente estudo monográfico fará um esboço geral do imposto estadual ICMS, pretendendo-se fazer um exame crítico da (in) constitucionalidade do diferencial de alíquota do ICMS exigido pelo PROTOCOLO ICMS 21/2011, e mais especificadamente pela Lei 9582/2011 do Estado da Paraíba sob a luz dos princípios constitucionais, analisando a incidência tributária e delineando os critérios que compõem a sua regra-matriz de incidência sobre operações de circulação de mercadorias, procurando analisar o problema das compras feitas via Internet.

No que tange as operações interestaduais é de suma importância observar a atividade exercida pelo destinatário (consumidor final), se este é contribuinte ou não. O destinatário contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume atividade que caracterize intuito comercial. Se este adquirir produto de outro Estado, será devido à alíquota interestadual ao Estado de origem, e ao Estado de destino caberá o diferencial entre a alíquota interestadual e da alíquota interna do Estado de destino.

No entanto, alguns Estados estão cobrando o diferencial da alíquota interestadual e da alíquota interna ao do destinatário não contribuinte nas operações e prestações feitas via internet, sob a justificativa de que as compras pela internet

favorecem apenas a empresa do estado de origem, gerando uma diminuição de arrecadação para os cofres dos Estados que não tem situadas fisicamente em seu território um número significativo de empresas que realizam operações de comércio virtualmente.

A CF/88 atribui competência para instituir o ICMS sobre os Estados e o Distrito Federal, mediante lei complementar de caráter nacional. Todavia, é de competência do Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis a operações e prestações interestaduais e de exportação, tendo em vista o caráter seletivo do ICMS. Não obstante, previu em seu artigo 155, XII, “g”, que mediante lei complementar é possível à concessão e revogação de benefícios e incentivos fiscais celebrado em convênios, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ entre os entes federativos, onde todos devem decidir unanimemente. Assim, a lei ao passo que permite a instituição de tributo, limita no que tange a sua incidência, arrecadação, buscando reduzir a desigualdade social entre os Estados-membros.

Em 2011 foi publicado o Protocolo ICMS 21 que estabelece a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens ao consumidor final, quando a aquisição ocorrer de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom, no estabelecimento remetente. Dentre os Estados que fazem parte deste protocolo situa-se a Paraíba, que em 12 de dezembro de 2011 publicou a Lei nº 9582, que dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências.

Exige determinado protocolo, como também a Lei do Estado da Paraíba que a empresa remetente retenha além da alíquota interna que lhe é cabível constitucionalmente, recolha também a cobrança do diferencial entre a alíquota interestadual e o valor da operação, para ser paga ao Estado de destino em operações e prestações que ocorram via internet, regra aplicável independentemente de os consumidores serem, ou não, contribuintes do ICMS, ficando a empresa remetente dos produtos na condição de substituto tributário. Além disso, impõe que este diferencial deve ser pago tanto pelos entes federativos signatários ou não do protocolo.

Citado Protocolo é uma ofensa à autonomia dos Estados e ao pacto federativo. Não obstante, gera bitributação, uma vez que o remetente, no momento que inicia a prestação ou operação, já angaria integralmente o ICMS devido, com base na alíquota interna.

Em suma, o Protocolo ICMS 21/2011 como também a Lei nº 9582/2011 trazem insegurança jurídica, e mostra tamanho desrespeito para com os contribuintes, pela infeliz ocorrência da guerra fiscal.

O estudo foi subdividido em três capítulos inter-relacionados. No Capítulo I, Da Relação Jurídica Tributária procurou-se traçar as características da relação jurídica tributária, seus elementos, as noções de tributo, suas espécies, classificação e algumas das fontes do direito tributário, objetivando uma elucidação didática do tributo.

No segundo Capítulo, ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), buscou-se traçar um estudo histórico do ICMS, estabelecer conceitos fundamentais, dispor sobre as regras constitucionais cabíveis, mostrando como ocorre a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, mais especificadamente, nas operações interestaduais que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado.

No Capítulo III, A (in) constitucionalidade do diferencial de alíquota nas transações via *e-commerce*, analisou-se o problema em si, explicando o sistema de alíquota adotado pela Constituição Federal, seu conceito, espécies e forma de fixação, e o surgimento de uma nova faceta da guerra fiscal advinda da cobrança do diferencial de alíquota feita pelos Estados de destino, como também se estabeleceu uma estreita relação entre o texto constitucional e o Protocolo ICMS 21/2011 bem como da Lei 9582/2011 do Estado da Paraíba, demonstrando o desrespeito aos preceitos constitucionais, tendo por base as decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Buscou-se ante o exposto fazer um estudo mais detalhado sobre a questão da inconstitucionalidade do diferencial de alíquota do ICMS que está sendo debatida com grande polêmica em virtude de ser um assunto de pouco conhecimento dos contribuintes, visto que os tributos estão incluídos no valor do produto, não se

preocupando o consumidor em saber o porquê que determinado produto chega a custar determinado preço.

O presente trabalho terá como método de abordagem o dedutivo, aonde “tem o propósito de explicar o conteúdo das premissas” (LAKATOS, 2008, p.92), posto que se pretende demonstrar a veracidade do tema, a partir da norma geral (Constituição Federal) para solucionar um problema específico.

Utilizou-se como metodologia para a realização desse estudo a pesquisa bibliográfica feita com base em documentos já elaborados tais como livros, artigos científicos e meios eletrônicos para adquirir informações. Segundo Ander- Egg (apud, SANTOS, 2012) é feita uma reflexão sistemática e crítica dos documentos, para que posteriormente se descubra um fato novo, em qualquer área do conhecimento. Ao longo do estudo, usou-se a técnica de documentação indireta, abrangendo a pesquisa documental a partir dos arquivos públicos, sendo estes escritos e jurídicos, baseando-se exclusivamente em análises e interpretação.

## 2 DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Toda relação jurídica é regulada pelo direito positivo, que impõe normas a serem cumpridas, por haver um objeto que vincula abstratamente um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo, e um sujeito passivo, titular de um dever jurídico. Dessa forma, tem-se como elementos da relação jurídica, o sujeito ativo que pode ser uma pessoa pública ou privada, o sujeito passivo, sendo este pessoa física ou jurídica, o objeto ou prestação, e o vínculo abstrato que une os sujeitos. Este vínculo poderá possuir natureza não patrimonial, ou patrimonial.

Conseqüentemente, na relação jurídica tributária, tem-se no polo ativo, uma pessoa titular de um direito, o sujeito ativo, credor ou pretensor, geralmente o Estado, que exige o objeto da obrigação, sendo esta de cunho econômico ou um simples dever administrativo e, no polo passivo, uma pessoa obrigada a uma prestação.

Os sujeitos ativos e passivos estão ligados entre si, em razão de um objeto, que poderá ser uma prestação de dar, caracterizando a relação jurídica tributária material, ou prestação de fazer ou não fazer, qualificando a relação jurídica tributária formal.

A relação jurídica tributária material ou obrigação principal é aquela de substância patrimonial, ligada ao conseqüente quantitativo da relação jurídica. É a prestação pecuniária o objeto que liga o sujeito ativo do sujeito passivo. Essa prestação será basicamente uma das espécies de tributo, como por exemplo, um imposto, uma taxa, uma contribuição, um empréstimo compulsório.

Já na relação jurídica tributária formal, ou obrigação acessória, o objeto é uma prestação positiva ou negativa, considerada como um dever administrativo, necessário para o efetivo controle estatal na arrecadação dos tributos.

A não observância da obrigação acessória transforma-a em obrigação principal na forma especificamente de penalidade pecuniária. Com efeito, esta não será cobrada como se tributo fosse, mas como uma sanção por praticar um ato ilícito.

Essa relação jurídica tributária é obrigacional *ex lege* (TORRES, 1995), ou seja, a prestação é cobrada pelo Estado ou uma pessoa de direito público, onde há

um vínculo obrigacional entre os sujeitos, ficando estes subordinados a lei de forma igualitária, cada qual com seus direitos e dever. É uma relação instituída em lei.

Dessa forma, há um fato abstrato descrito na lei tributária, chamado de hipótese de incidência. Na lição de Ataliba (1999), esta é mera previsão legal.

A partir do momento que surge a ocorrência do fato gerador ou fato impositivo no mundo fenomênico, ou seja, com o acontecimento efetivo da hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, constituindo o crédito tributário, exigível ao sujeito passivo, que executou tal fato. Para Sabbag (2012), os momentos primordiais da relação tributária obrigacional podem ser traduzidos em uma ordem cronológica: HI -> FG -> OT -> CT.

Pode-se perceber que a norma jurídica tributária possui uma estrutura binária formada por um descritor, no caso da hipótese de incidência ou antecedente, e um prescritor ou consequente, ou seja, a consequência do fato quando ocorrido concretamente (CARVALHO, 2012).

O antecedente normativo é a parte da norma jurídica tributária que descreve um evento, ou seja, os acontecimentos no mundo real. Este deverá dispor de uma previsão hipotética, na qual deverão constar os elementos necessários caracterizadores para que este evento torne-se fato jurídico, como no caso das normas gerais e abstratas, ou a descrição concreta de um acontecimento, valendo para as normas individuais e abstratas.

Para a concretização da finalidade do antecedente, na qual consiste em regular um fato da realidade como jurídico, utiliza-se três critérios básicos, tais quais: o critério material, o critério temporal e o critério espacial, ou seja, como, quando e onde nascerá a relação jurídica tributária.

Em se tratando do critério material, este se refere ao modo de como as pessoas praticam determinado ato. É o núcleo do antecedente,

Ligado a um comportamento humano, correlacionado obrigatoriamente por condições de ordem temporal e espacial, uma vez que seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo (CARVALHO, 2012, p. 276).

Dessa forma, indica a ação humana que foi praticada. Este núcleo é formado sempre por um verbo, seguido de seu complemento. Trata-se este de verbo pessoal



e de predicação incompleta (CARVALHO, 2012), o que importa a obrigatória presença de um complemento, como por exemplo, auferir rendas, vender produtos.

Outro componente do antecedente é o aspecto espacial, que indicará o lugar em que deverá ocorrer o evento descrito na hipótese normativa. Este será encontrado expressamente ou implicitamente no texto legal, uma vez que o legislador tanto pode optar por especificar o local determinado para a ocorrência do fato, ou áreas específicas, como pode haver um critério genérico, no qual a identificação seja com o próprio âmbito de validade da lei (CARVALHO, 2012).

O critério temporal revela o momento exato do nascimento do liame jurídico, surgindo direitos e obrigações para os sujeitos.

Esse instante temporal, que marca a entrada do evento passível de tributação no mundo jurídico, para se tornar fato jurídico tributário, não precisa coincidir, necessariamente, com o instante em que ocorre o evento no mundo real. Pode ser um instante ficto escolhido pelo legislador, como, por exemplo, no caso do ICMS, o instante em que a mercadoria deixa o estabelecimento do vendedor — quando, na verdade, o real instante é aquele em que se efetua a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, no momento da tradição da coisa, conforme disciplina o Código Civil em seu artigo 1.267 (MARIA SOBRINHO, 2006, p. 40).

Sendo assim, o momento exato para demarcar o surgimento da relação jurídica tributária, é a prática do ato no mundo real, apesar de na lei vir expresso um instante fictício. A circulação da mercadoria de um estabelecimento para outro de um mesmo de uma mesma pessoa física ou jurídica, não gera tributação, uma vez que não houve venda, e, portanto, não houve a circulação jurídica da coisa.

Cabe-se analisar também o outro componente da norma jurídica tributária: o conseqüente, ou seja, as circunstâncias advindas do acontecimento da hipótese de incidência no mundo real, momento em que será transformada em fato gerador ou fato jurídico. Podem-se extrair dois critérios identificadores da relação jurídica, o critério pessoal e critério quantitativo (CARVALHO, 2012). O critério pessoal indica quais os sujeitos da relação jurídica tributária. Já o critério quantitativo demonstra os elementos da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, os elementos utilizados para se ter o real valor do tributo: base de cálculo e na alíquota.

É necessário sublinhar que a competência tributária, ou seja, o poder de legislar sobre matéria tributária, é inerente a pessoa jurídica de direito público, neste caso, os entes federativos como União, Estados, Distrito Federal e Municípios,

sendo esta competência indelegável, ou intransferível como expressa o artigo 7º do Código Tributário Nacional. De outro lado, tem-se a capacidade tributária, aquela que dá ao ente público a atribuição para arrecadar ou recolher tributo, sendo esta transferível a outras entidades públicas como a autarquia profissional, na qualidade de conselhos profissionais, ou entidades privadas, como o SESC, SENAI, SESI, sindicatos.

Dentro do critério pessoal da relação jurídica tributária encontra-se como sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público, competente para instituir tributo. Contudo, não se restringe apenas aos entes federativos a sujeição ativa, havendo a possibilidade de estes delegarem capacidade tributária ativa a quaisquer pessoas políticas – pública ou privada - que passam a ser denominadas entidades paraestatais, como é o caso, por exemplo, dos conselhos reguladores de atividades profissionais, que arrecadam as contribuições parafiscais, sendo considerada desse modo, credora tributária.

No lado oposto, tem-se o sujeito passivo ou devedor, que deve satisfazer a pretensão tributária, aquele que paga o tributo ou penalidade. Vale salientar que para ser considerado sujeito passivo, deve estar intimamente ligado ao fato jurídico tributário.

É importante observar que só será sujeito passivo aquele que tiver capacidade tributária passiva para tanto, ou seja, aquele que possui “a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal”. (CARVALHO, 2012, p. 305). Sendo assim, a lei tributária poderá imputar fato jurídico tributário a quem não possui a personalidade jurídica definida pela lei civil – artigo 126, I, CTN –. No entanto, há uma diferença entre a capacidade para realizar o fato jurídico tributário, e capacidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária.

Entenda-se, há certas pessoas naturais que são absoluta e relativamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil, como os menores, os loucos, os surdos mudos, pródigos, silvícolas. Estas, portanto, possuem apenas capacidade para realizar o fato jurídico tributário.

Todavia, o próprio Código Civil – artigo 7º - supre tal incapacidade, podendo estes figurar como sujeito passivo da relação, desde que representados por seus pais, tutores ou curadores. Neste caso, a norma jurídica tributária permite a eleição de um responsável tributário sempre que houver necessidade, a quem incumbirá o

cumprimento da obrigação. Esse responsável deve, além de ter personalidade jurídica para figurar no polo passivo da relação, ser ligado, de algum modo, ao fato tributário e ao sujeito passivo.

Há duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte, aquele que realiza o fato gerador da obrigação. Este se divide em contribuinte de direito e contribuinte de fato. O primeiro é aquele que possui relação direta com o fato gerador. O segundo, também conhecido como consumidor final, é aquele que sem participar da relação jurídica, nem da realização do fato gerador, sofre o encargo financeiro do tributo (TORRES, 1995).

O responsável é aquele que sem ter relação direta com o fato gerador, mas por disposição de lei é transferida a capacidade tributária de arrecadar ou pagar antecipadamente o tributo – artigo 128 do CTN.

O segundo critério do consequente é o quantitativo está ligado ao aspecto patrimonial, onde indicará a exata quantia de tributo devido. É formado por duas entidades: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo irá dimensionar o valor econômico do fato gerador que, em combinação com a alíquota, determinará o valor da prestação pecuniária do objeto da obrigação tributária. “É a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária” (MACHADO, 2012, p. 138). Sendo assim, ela quantifica a obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador, e afirma a natureza do tributo exigido pelo contribuinte, uma vez que determina a hipótese de incidência.

Como consequente da regra matriz de uma descia tributária, tem-se como critério quantitativo a alíquota, aspecto aritmético de liquidez da obrigação tributária. Em tópico posterior será feita a análise aprofundada sobre as alíquotas.

Por hora, faz-se necessário observar os aspetos gerais da norma jurídica tributária, indispensáveis para compreensão do tema abordado no presente trabalho.

## 2.1 NOÇÕES DE TRIBUTO

A carga tributária representa um dos principais meios de subsistência estatal. Através da tributação o Estado realiza seus fins sociais, obtendo os recursos

financeiros que necessita, pois se assim não fosse, haveria uma monopolização de toda atividade econômica.

O tributo é legalmente conceituado no artigo 3º do CTN, *in verbis*:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A doutrina, portanto não há como divergir. A regra é que o tributo seja pago em moeda nacional, não admitindo pagamento de tributo in natura ou in labore. Tanto o tributo in natura como o in labore seriam aqueles estabelecidos sem qualquer referência a moeda (MACHADO, 2012), todavia, a primeira corresponde o pagamento em bens, já o segundo diz respeito ao pagamento em serviços.

E, pela característica compulsória da obrigação, o sujeito passivo, independente de sua vontade, e da natureza do ato, tem de efetuar o pagamento, pois é prestação contida previamente em lei. A partir do momento que a hipótese de incidência descrita em lei acontecer no mundo real, nasce a obrigação *ex lege* de pagar o tributo, seja o ato praticado ilicitamente ou não, - artigo 118, CTN – obedecendo a regra do princípio do *pecúnia no olet*, que significa ‘não ter cheiro’.

Referido princípio informa que:

Na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizem o fato gerador gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (SABBAG, 2012, p. 676).

Com efeito, não há escapatória. Realizado o fato gerador, nasce automaticamente a obrigação tributária. Importante lembrar que, a cobrança do tributo é ato vinculado do poder administrativo, não podendo o administrador se esquivar de cobrá-lo por qualquer razão que seja. A título de informação, basicamente, no ato vinculado o legislador não confere a administração o critério de escolha ou mérito administrativo, ficando a administração impossibilitada de interpretar de forma diversa do que dita a lei.

## 2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO

Com a evolução do Direito Tributário Brasileiro e conseqüentemente com o surgimento de diversos regimes jurídicos aplicáveis as espécies tributárias, inúmeras controvérsias existem no campo da classificação dos tributos em espécie.

Para cada espécie tributária, há um regime constitucional específico. Por isso, não é suficiente para o intérprete do direito, conhecer o tributo em si, mas em qual espécie tributária ele está inserido.

Dentre as principais correntes doutrinárias temos a da teoria bipartida, a teoria tripartida, a teoria quadripartite, a teoria pentapartite, e por derradeiro, temos a teoria hexapartite. Cabe aqui traça-las a fim de delimitar o campo de estudo que se inicia.

A começar pela teoria bipartida, também conhecida como dicotômica, clássica, dualista ou bipartite que separa os tributos em apenas duas espécies: tributos vinculados a uma atuação estatal, e tributos não vinculados a uma atuação estatal, em que possui como um dos adeptos o doutrinador Augusto Becker Alfredo.

Para este autor, o núcleo da hipótese de incidência era a base de cálculo, que, por ser exclusiva para cada tributo, era *...O único critério objetivo e jurídico para aferir o gênero e a espécie jurídica de cada tributo*. Assim sendo, *a contribuição de melhoria não constituiria gênero jurídico específico de tributo, pois, consoante ...a sua base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência), a contribuição (de melhoria) será uma espécie do gênero imposto de renda ou uma taxa,...* (sic). Seria a contribuição de melhoria uma espécie de *imposto*(de renda) se a sua base de cálculo consistisse na mais-valia do imóvel por outro lado, seria uma espécie de *taxa* se a base de cálculo fosse o custo do serviço estatal, que constituiria a causa da referida mais-valia. (...)

No tocante às *contribuições parafiscais*, Becker foi enfático ao assinalar que *não constituem uma natureza jurídica de tributo "suigeneris", nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas*. (...)

Com relação aos *empréstimos compulsórios*, Becker defendia serem eles verdadeiros *impostos restituíveis*, pois o *...fato de o Estado devolver ao contribuinte em dinheiro...o valor do tributo...não desqualifica a sua natureza jurídica de tributo, porque a destinação...não altera a sua natureza jurídica que continuará sendo a de tributo* (apud FISHER, 1995, 229 – 230).

Dessa forma, defende-se a existência autônoma dos impostos e taxas, sendo apenas estes consideradas espécies de tributos, distinguindo-se pela base de cálculo.

O Código Tributário Nacional adota a teoria tripartite, tricotômica ou tripartite, que com base no artigo 4º e 5º do Código Tributário Nacional dispõe que a natureza jurídica do tributo é estabelecida pelo fato gerador. E, independente da denominação adotada ou da destinação da receita dividem-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Carvalho, (2012, p. 49-50) é seguidor desta teoria afirma os critérios utilizados para determinação da natureza do tributo:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal.  
(...) O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual.

Assim, não basta observar a base de cálculo, mas também a hipótese de incidência para por fim poder qualificar os tributos. Os empréstimos compulsórios se revestirão na qualidade de qualquer dos tributos (imposto, taxa ou contribuição de melhoria) e as contribuições na qualidade de imposto ou taxa. Esta teoria, apesar de ser adotada pelo Código Tributário Nacional, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Adepto da teoria quatripartite, entende que o tributo compreende o imposto, a taxa a contribuição de melhoria e o empréstimo compulsório, devendo ser levado em conta o disposto nos artigos 148 e 149 do CTN, tendo por base a interpretação desses dispositivos, uma vez que o legislador ao se referir a contribuições sociais e empréstimos compulsórios não explicitou a sua adesão a teoria dos tributos vinculados e não vinculados (TORRES, 1995).

A teoria quinquipartite enumera os tributos em cinco, de acordo com o previsto na CF que em seu artigo 145 enumera os impostos, taxas e contribuições de melhoria e nos artigos 148 e 149 citam empréstimos compulsórios e as contribuições, respectivamente, prevendo que estas duas últimas são figuras tributárias de natureza autônomas. Referida teoria é a vigente em nosso

ordenamento jurídico, predominante na doutrina, e no STF.

Os seguidores desta teoria desprezam a classificação tripartite que se baseia na classificação com base no fato gerador, isso porque não se aplica aos empréstimos compulsórios e as contribuições, pois para a configuração destes tributos é seu fim, a sua destinação e a sua denominação, sendo irrelevante a identificação do fato gerador.

Por fim, temos a teoria hexapartida, sendo esta minoritária, que traz o pedágio como uma espécie de tributo autônomo, inconfundível com as demais espécies tributárias, por ser uma utilização de um bem público, no caso a rodovia, tendo por base o artigo 150, V, 2ª parte da CF/88.

Entre as espécies tributárias citadas, será necessário para a compreensão do tema o esboço minucioso sobre os impostos.

### 2.2.1 Impostos

Dentro da teoria pentapartida dos tributos, o imposto constitui uma das espécies tributária autônoma, (art. 5º do CTN; art. 145, I, CF), sendo todo valor cobrado pelo Estado ao cidadão desvinculado de qualquer atividade estatal. Dessa forma, o contribuinte não pode exigir do Estado, Município, ou da União, a realizar determinada obra ou serviço, sob alegação de que havia pago ICMS, IPTU, IPI, respectivamente.

Os impostos financiam as despesas públicas correntes e de capital e os recursos são destinados aos cofres públicos, diferentemente das contribuições que são destinadas a um órgão, fundo ou despesa (SABBAG, 2012).

O artigo 16 do CTN define imposto como: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. É, portanto, caracterizado pela não vinculação, inexistindo qualquer contraprestação por parte o Estado. A partir do surgimento do fato impositivo, - situação descrita em lei - nasce a obrigação tributária de pagar o imposto, relacionada à atividade particular do contribuinte, correspondendo à captação de riqueza para o tesouro público.

Segundo Rocha (2013, p. 20), o legislador foi infeliz na conceituação de Imposto:

A definição do CTN, a nosso ver, não é satisfatória, eis que ela é apenas negativa (o imposto não se relaciona com qualquer contraprestação estatal). Tal definição deve ser entendida de modo a levar em conta também o preceito constitucional o artigo 145, 1º, que estipula o princípio de que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica.

Sendo assim, os impostos encontram sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, onde o valor do imposto a ser pago será de acordo com o quantum de riqueza manifestada, por não possuírem nenhuma contraprestação para com o contribuinte.

São qualificados de acordo com sua competência e forma de quantificação. A Constituição dispõe a competência legislativa em caráter privativo, a cada ente federativo, de modo que o classificou como impostos federais, impostos estaduais e impostos municipais.

Enumera distintivamente a cada pessoa política quais os que lhe cabe instituir, competindo à União – impostos federais - instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural, grandes fortunas, nos termos de lei complementar (art.153, CF), imposto residual e imposto extraordinário de Guerra (art. 154, CF).

Aos Estados – impostos estaduais -o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre 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, e sobre propriedade de veículos automotores (art. 155, CF).

Aos municípios e Distrito Federal– impostos municipais - compete a instituição de impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos



a sua aquisição, serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei Complementar (art. 156, CF).

Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores. O Código Tributário Nacional, nos termos de Alexandre, (2010, p. 102), classifica os impostos de acordo com as tradicionais bases econômicas de incidência: “a) sobre o comércio exterior: II e IE; b) sobre o patrimônio ou a renda: IR, ITR, IGF, IPVA, ITCMD, IPTU e ITBI; c) Sobre a produção ou circulação: IPI, ICMS, IOF e ISS; d) impostos extraordinários: IEG”.

A Constituição Federal atribui a cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência tributária de forma extremamente rígida, possuindo cada ente federativo sua parcela dentro do campo tributável.

Nos ensinamento de Carrazza (2012, p.33):

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.

Deste modo, cada ente federativo tem sua parcela de competência tributária instituída pela Constituição. Todavia, ao passo que dá o poder de tributar, a Constituição Federal limita-o, tendo em vista que para criar determinado imposto, deve o legislador ordinário obedecer ao princípio da legalidade e atender os ditames constitucionais, ou a regra-matriz de incidência dos tributos previstos no texto constitucional.

### 2.3 CLASSIFICAÇÃO DO TRIBUTO

A doutrina, a fim de disciplinar melhor a matéria apresenta as seguintes classificações, que apesar de não serem formalmente adotadas pela legislação tributária auxiliam na compreensão da natureza jurídica de algumas espécies tributárias.

Dividem-se em: 1) quanto à natureza jurídica do fato gerador = tributo vinculado e tributo não vinculado; 2) quanto a sua finalidade preponderante = tributo de natureza fiscal e tributo de natureza extrafiscal; 3) quanto ao sujeito que suporta o ônus financeiro imposto pela lei tributária = tributo direto e tributo indireto; 4) quanto a valoração dos tributos = tributos reais e pessoais; 5) quanto a classificação dos impostos pelo CTN.

Primeiramente, tendo por base ser ou não ser o fato gerador alguma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte, o tributo poderá ser classificado como vinculado ou não vinculado.

São vinculados os tributos cujo fato gerador seja um “ fato do Estado”, de forma que, para justificar a cobrança, o sujeito ativo precisa realizar uma atividade específica relativa ao sujeito passivo. (...) São não-vinculados os tributos que têm por fato gerador um “fato do contribuinte”, não sendo necessário que o Estado desempenhe qualquer atividade específica voltada para o sujeito passivo para legitimar a cobrança (ALEXANDRE, 2010, p. 100).

Assim, será obrigatória a cobrança de imposto, pois este se encaixa dentro da classificação de tributo não-vinculado, uma vez que seus fatos geradores são manifestações de riqueza dos contribuintes, independente de contraprestação estatal. Já as taxas e contribuições sociais são tributos vinculados, só podendo haver cobrança caso o contribuinte utilize-se de um serviço público.

O tributo possuirá ou natureza real, importando as características da coisa, ou bem envolvido na operação tributária, ou pessoal, levando em conta a as condições particulares do contribuinte, a capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Para a Constituição Federal de 1988, as legislações devem dar aos impostos características pessoais, na medida em que a natureza do imposto assim possibilite.

Os tributos serão utilizados tanto para suprir as necessidades do Estado, sendo a arrecadação o principal elemento funcional do imposto fiscal, como também poderá ser destinado a uma função extra arrecadatória, característica do imposto extrafiscal que tem por finalidade interferir “no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação dos recursos financeiros” (MACHADO, 2012, p. 69). Assim, tendem a favorecer a política econômica, como no caso do controle

de consumo, e promove também as políticas sociais, como no caso do sistema financeiro de habitação, do aproveitamento adequado das terras rurais.

Segundo Alexandre (2012, p. 99).

O tributo possui finalidade parafiscal quando a lei tributária nomeia como sujeito ativo diverso da pessoa que expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos.

Sendo assim, o imposto parafiscal objetiva o custeio das atividades estatais realizadas por entidades específicas, como por exemplo, o custeio das autarquias federais.

Por outro lado, têm-se os tributos diretos e indiretos. O contribuinte é aquele que tem relação direta com a situação que constitui o fato gerador tendo, portanto, responsabilidade originária. Na relação tributária existe o contribuinte de fato, - aquele que suporta efetivamente o ônus do imposto - e o contribuinte de direito - terceiro, não contribuinte, que tem obrigação de suportar o ônus tributário, decorrente de disposição expressa de lei.

Quando numa mesma pessoa reúnem-se as condições de contribuinte de fato e de direito, o imposto denomina-se 'direto'. Quando o contribuinte de direito transfere o ônus do pagamento para um terceiro, ou seja, quando acontece o repasse do encargo financeiro do tributo para quem estiver na etapa subsequente da cadeia econômica, - fenômeno denominado "transladação" ou "repercussão" - decorrente a alguma circunstância do mercado, dá-se o nome de imposto 'indireto'.

O mestre Harada(2014) informa que nos chamados tributos indiretos existem dois critérios de tributação conhecidos:

Na tributação por fora, o valor do tributo não integra o preço da mercadoria ou do serviço. O valor do imposto incidente sobre a mercadoria ou o serviço é separado do preço respectivo. O imposto não pertence ao comerciante ou ao prestador de serviço. Seu destaque no documento fiscal significa que o vendedor da mercadoria ou o prestador do serviço fica na condição de depositário daquele valor pertencente ao fisco. (...)

Na tributação por dentro, o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria ou do serviço. A alíquota do imposto é aplicada sobre o preço reajustado pelo montante do imposto, isto é, o imposto incide sobre si próprio. Por isso, a alíquota nominal do ICMS, por exemplo, de 18% equivalerá a uma alíquota real de 21,38%. A alíquota nominal de 25%, que incide sobre o consumo de energia elétrica, equivalerá a uma alíquota real de 33,35%. Essa questão foi levada aos tribunais, mas a jurisprudência consagrou a constitucionalidade

do imposto de cálculo por dentro, que não permite ao consumidor visualizar o preço da mercadoria antes da incidência do imposto, a não ser no caso de tributação do consumo de energia elétrica. Efetivamente, neste caso, a conta de energia elétrica apresenta de forma discriminada o valor da energia consumida, a alíquota de 25% e o preço final da energia consumida. Essa transparência, fez com que os consumidores batessem à porta do Judiciário, alegando majoração da alíquota de 25% para 33,35%. Nas vendas de mercadorias não há essa transparência; o valor do imposto acha-se embutido e enrustido no preço, por isso ninguém foi a juízo alegando a majoração indevida da alíquota de 18% para 21,38%. A transparência tem um preço e os governantes sabem disso!

É notório que o critério de tributação por dentro utilizado no Brasil fere o princípio da transparência tributária, previsto no parágrafo 5º do artigo 150 da CF, onde preza que lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, a fim de não tornar uma situação extremamente onerosa.

## 2.4 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O instituto das fontes é de grande relevância para a Ciência jurídica. Através dela, indica-se o texto normativo em que se funda o Direito. É o ponto de partida ou marco original do direito positivo. As fontes “são aqueles fatos e aqueles atos de que o ordenamento jurídico depende para a produção de normas jurídicas” (BOBBIO, 2010, p. 208). É a partir da sua análise que o hermeneuta poderá reconhecer qual o ato normativo, princípio ou preceito que compõe o ordenamento positivo capaz de propiciar-lhe uma interpretação correta do sistema jurídico, que como é cediço resulta um conjunto hierarquizado de normas jurídicas.

De acordo com o artigo 59 da CF/88 são fontes formais primárias: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.

### 2.4.1 Lei Complementar

A lei complementar, como todas as espécies normativas, resulta dos seus elementos formais quais sejam: a competência para edição e o procedimento para sua elaboração, “de sorte que é lei complementar aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional, seja qual for à matéria a qual de ocupe” (MACHADO, 2012, p. 81).

Seu objeto material encontra-se previamente definido na Constituição, e será elaborada de maneira mais rígida, a fim de dar maior estabilidade as matérias nelas tratadas. Deve ser obrigatoriamente aprovada pela maioria absoluta, ou seja, a maioria de todos os existentes na Casa Legislativa, utilizando-se um *quórum* especial ou privilegiado.

Por possuir um grau maior de rigidez, está localizada em um patamar hierárquico superior as demais espécies normativas.

A edição das normas gerais de direito Tributário deverá ser veiculada pela União, através do Congresso nacional, mediante lei complementar, porém, esta lei não foi editada, uma vez que houve recepção do CTN como lei complementar. Assim, são normas modelos que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios.

O Código Tributário Nacional – Lei 5.172 - criado em 25 de outubro de 1966, foi editado como lei ordinária, sendo primeiramente denominado Lei do Sistema Tributário Nacional.

Com a promulgação da CF/88, este foi recepcionado na qualidade de lei complementar, uma vez que essa reservou à lei complementar a veiculação das normas gerais em matéria tributária, a regulação das limitações ao poder de tributar, – Art. 146, II, CF/88 - e as disposições sobre conflitos de competência – Art. 146, I, CF/88. Com isso, somente poderá ser revogado ou alterado por outra lei complementar, e é considerado como norma geral em matéria tributária.

Vale dizer que a recepção é o fenômeno na qual “as normas materialmente compatíveis com a nova Constituição seriam por essa recepcionadas, passado a ter o mesmo Status da espécie legislativa exigida pela nova Carta para disciplinar a matéria” (ALEXANDRE, 2010, p. 200).

Há quem diga que “o CTN tem força de lei complementar desde 15 de março de 1967, quando foi recepcionado pela Constituição Federal, que entrou em vigor naquela data” (ALEXANDRE, 2010, p. 201), tendo em vista que esta criou a figura da lei complementar, que previa que estas estabeleceriam as normas gerais do direito tributário.

#### 2.4.2 Lei Ordinária

A lei ordinária é regra de tributação. Esta que irá instituir revogar, reduzir ou majorar o tributo. Contudo, em caráter excepcional, a lei complementar poderá instituí-lo. Com isso, o constituinte buscou exigir um maior zelo do legislador, tendo em vista a importância de certas matérias.

Instrumento da imposição tributária, a lei ordinária é a fonte formal básica do Direito Tributário, se mostrando como “uma manifestação legislativa demasiado corriqueira, veiculando, genuinamente, o *princípio da legalidade em matéria tributária* – Art. 150, I, da CF/88 e art. 97 do CTN” (SABBAG, 2012, p. 579).

É considerada como lei comum, pois exige um processo de votação simples, onde será aprovada pela maioria relativa, sendo obrigatório o voto da metade dos parlamentares presentes na sessão, diferenciando-se dessa forma da lei complementar, que exige maior esforço em sua elaboração – *quórum privilegiado*.

A premissa constitucional, prevista no artigo 150, I, informa que ninguém pagará tributo sem está disposto previamente em lei, constituindo o princípio da legalidade tributária. Este possui como um de seus subprincípios a reserva legal ou princípio da estrita legalidade, onde “só a lei formal (ou medida provisória, quando possível) pode exigir ou aumentar tributo” (TORRES, 1995, p. 91).

O artigo 97 do CTN traz a lume o postulado da estrita legalidade, a saber:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O postulado da estrita legalidade disposto no referido artigo é uma espécie de tipicidade fechada (SABBAG, 2012). Isso significa dizer que deve constar na lei todas as informações necessárias para aplicação da norma.

O princípio da estrita legalidade não é absoluto, posto que “o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais e os princípios indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos” (TORRES, 1995, p. 91). Em alguns casos, quando a CF/88 determina, haverá a criação de tributos por meio de lei complementar. Como também, será admissível instituir e majorar impostos por meio da Medida provisória, tendo esta força de lei. Outras exceções estão contidas nos artigos 153, § 1º; 155, § 4º e 177, § 4º, I, “b” d CF/88.

Luciano Amaro, (*apud*, SABBAG, 2012, p. 579):

A constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, *in abstracto*, o tributo, que, *in concreto*, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.

Pormenorizando, é importante enaltecer para fins do presente estudo que a criação dos impostos se dá por lei ordinária, ou ato normativo de igual hierarquia, como as Medidas Provisórias, com exceção de dois impostos federais: o imposto sobre grandes fortunas e o imposto residual, ambos instituídos mediante lei complementar.

### 2.4.3 Convênios

Trata-se o convênio de norma de eficácia infralegal, sendo ele um acordo firmado entre os entes federativos, que irá destinar-se a colaboração entre os entes tributantes para a administração de seus respectivos tributos. Por esta razão, é denominado convênio de colaboração ou cooperação, constituindo apenas numa forma de solução de conflitos entre as pessoas políticas de direito público interno.

Algumas situações previstas no Código Tributário Nacional em que os Estados utilizam-se de convênios é na possibilidade de permuta de informações (Art. 199), no reconhecimento da extraterritorialidade de legislação tributária (art. 102) e no plano da uniformização de procedimentos e entendimentos, como por exemplo, os convênios firmados entre os Estados e o DF acerca da administração do ICMS.

Em regra, os benefícios fiscais, (anistia, remissão, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido ou subsídio, a devolução total dos tributos ao contribuinte e quais quer outro incentivos ou favores fiscais) só podem ser concedidos por lei.

Entretanto, a Constituição Federal previu a deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios fiscais em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g), cabendo à lei complementar regular a forma de como deve ser feita tal deliberação.

É a Lei complementar nº 24/75, anterior à Constituição Federal de 1988, mas por ela recepcionada, que disciplina a forma de deliberação para concessão ou revogação os benefícios fiscais, relativos ao ICMS. Esta prevê que tal deliberação conjunta toma a forma de convênio, sendo este celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que segundo Sabbag (2012, p. 627), “é o órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal (dos Municípios não), indicados pelo respectivo Chefe do Executivo, e um representante do Governo Federal”.

Os convênios do ICMS são analisados e aprovados pelo Poder Executivo, na qual irá tratar de matéria comum para os entes participantes. Esse acordo feito entre os Estados Membros ocorre quando é homologado por todos, e a todos possui a mesma validade.



Além da concessão ou revogação dos benefícios fiscais, os convênios interestaduais servem para fixar as alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como sujeitos à incidência do ICMS em etapa única (CF, art. 155, §4º, IV) e fixar, entre outras, as regras destinadas à apuração e à destinação do ICMS incidente sobre esses mesmos combustíveis e lubrificantes (CF, art. 155, § 5º).

Em suma, estatui a Lei nº 24/1975 que para a formação do convênio, será convocado todos os Estados e o DF, na qual deve estar presente a maioria dos representantes dos entes federativos, e presidido por um representante do Ministério da Fazenda. Para a concessão dos benefícios, deve haver a concordância da unanimidade dos presentes, de modo que o convênio celebrado será ratificado (art. 4º da LC nº 24/75) pelo Chefe do Poder executivo de cada unidade no caso, os Governadores de Estado, inclusive das que não participaram, através do decreto, fonte formal principal, no prazo de 15 dias após a publicação, entrando em vigor 30 dias após a ratificação, inaugurando ou inovando o Direito, possuindo assim, força de lei.

Diversos doutrinadores, dentre eles Ricardo Alexandre, são contra a ratificação feita pelo chefe do Executivo, justificando-se que há ferimento as regras do procedimento legislativo, visto que para uma norma jurídica possuir força de lei, dada ratificação deve ser feita pelas respectivas Casas legislativas ligadas ao Estado e ao Distrito Federal, estando a LC nº 24/75 violando o Princípio da Legalidade, da Separação dos poderes e da forma federativa do Estado.

Em contrapartida, o STF discorda da tese dos doutos doutrinadores, entendendo que seria uma ofensa ao princípio da separação dos poderes, a exigência de submissão dos convênios firmados pelo Poder Executivo à ratificação do Poder Legislativo. (ADI 1.857/SC).

Vale salientar que tal prerrogativa explicada somente poderá ser utilizada quanto ao ICMS, tendo em vista que esta é a única exceção à regra segundo a qual os benefícios fiscais somente podem ser concedidos por lei.

Feito o esboço das principais fontes primárias do direito tributário, é importante trazer ao enfoque desta pesquisa as prerrogativas e características do ICMS existente no texto constitucional.

### **3ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO.**

Inicialmente, no Brasil, com a promulgação da Lei nº. 4.625 de 31 de dezembro de 1922, procedeu-se a criação do “Imposto sobre vendas Mercantis”, dando, com isto, início a tributação sobre consumo.

Na Constituição 1934, citado imposto sofreu modificação, vindo a surgir o imposto chamado IVC (imposto de vendas e consignações), incidente sobre as operações de vendas e consignações mercantis, sendo este cumulativo, onde cada venda era considerada um fato gerador distinto, sem direito ao abatimento do valor do imposto pago na operação anterior. Tratava-se, portanto de um imposto multifásico, com incidência “em cascata”.

Tal prática trouxe sérios problemas à economia brasileira. Com isso, surgiu a necessidade da reforma tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, surgindo o ICM (imposto sobre circulação de mercadoria), e extinguindo-se o IVC, passando este a tornar-se não cumulativo (MACHADO, 2012), admitindo que o valor do tributo da operação anterior seja abatido na operação seguinte, tendo em vista que era um imposto que incidia sobre várias fases, ou seja, plural, havendo dessa forma uma evolução jurídico-tributária. Todavia, não houve efetiva aplicação de tal preceito, uma vez que os Estados buscavam apenas maior arrecadação.

Após a promulgação da Constituição de 1988, ampliou-se o campo de incidência do citado imposto, vindo a incidir em certas prestações de serviço, passando a denominar-se ICM(S), (MACHADO, 2012) abrangendo as atividades de bar e restaurante, transporte interestadual e intermunicipal e de serviço de comunicação.

Carrazza(2012, p. 40-41) atribui à sigla o ICMS pelo menos cinco impostos diferentes:

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

e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Dessa forma, o ICMS surgiu da fusão de outros tributos, carregando sob seu núcleo várias espécies que no ordenamento constitucional anteriores funcionavam como tributos autônomos tais quais: (SABBAG, 2012) impostos federais únicos da Carta de 1967 sobre (i) energia elétrica, (ii) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, (iii) e minerais, e mais os impostos sobre transportes e de comunicação geral.

Antes de adentrar no foco do trabalho, é indispensável para uma maior compreensão do tema abordado pelo presente estudo, delinear as linhas gerais os preceitos inerentes ao ICMS.

### 3.1 REGRAS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

Tratado com maior atenção pela Constituição Federal, o ICMS possui regras especificadas pela Carta Magna, no que tange a competência, alíquotas, não-cumulatividade e seletividade, onde, na maioria das vezes, todas as celeumas existentes quanto ao ICMS, para serem solucionadas, devem recorrer ao texto constitucional.

#### 3.1.1 Princípio da Legalidade Tributária

No texto constitucional há ordens principiológicas a serem seguidas fielmente pelo legislador. Fazendo isso, procurou o constituinte, numa visão interpretativa do princípio da legalidade tributária, proteger os contribuintes assegurando-os a segurança jurídica e a justiça, livrando-os dos abusos do poder de tributar dado aos entes federativos.

Eis o ilustre pensamento do tributarista Machado (2012, p. 32),

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

O tributo adentra no patrimônio do particular para satisfazer a vontade coletiva, então nada mais justo do que, segundo a vontade popular, por intermédio do Poder legislativo, ele seja instituído.

O Princípio da legalidade está estampado no art. 5º, II, da CF/88, dispondo que: “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Na seara tributária, há nada mais do que uma especificação do citado dispositivo. Pelas regras traçadas na Constituição, não há criação, majoração, redução ou extinção de tributo sem lei anterior, e não há sanção tributária sem cominação legal prévia (art. 97, CF). A legalidade é peça principal na existência do mundo fenomênico da tributação. Sem a legalidade, não existirá nenhum tributo na esfera jurídico-tributária brasileira. Sendo assim, todos os tributos estão atrelados ao princípio da legalidade, sem exceção.

O veículo normativo apto a instituir ou aumentar o tributo é, em regra, a lei ordinária. Entretanto, excepcionalmente, há casos de reserva legal com a edição de lei complementar, como é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF) Empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, CF), Impostos Residuais (art. 154, I, CF) e, as Contribuições Social-previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF, c/c art. 154, I, CF).

Nessa mesma esteira, a Constituição ainda exige que a norma instituidora deve descrever com clareza todos os elementos essenciais para a configuração da relação obrigacional tributária, descrevendo sua hipótese de incidência, seu sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas do tributo, sendo definidos por meio de lei complementar (art. 146, III, “a”). Portanto, não basta constar na lei o tributo em si, tem de haver todos os elementos obrigatórios, para que através deles possa atribuir o valor de do tributo correspondente.

Há algumas ressalvas constitucionais acerca da mitigação da estrita legalidade a majoradas ou reduzidas de alíquotas, mediante uso de ato infralegal do Poder Executivo, por meio de decreto presidencial ou portaria ministerial (art. 153, §1º, CF), como é o caso do Imposto sobre exportação, Imposto sobre importação, Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operações de Crédito, Câmbio e Seguros.

Destaca-se também a mitigação nas modificações das alíquotas das Contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, de gás natural e seus derivados e de álcool combustível (CIDE-Combustível, art. 177, § 4º, I, b), e o Imposto Estadual ICMS de incidência unifásica ou monofásica, nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em Lei Complementar Federal (art. 155, §4º, IV, “c”, da CF), onde a EC. 33/2001 estabeleceu que é permitido a determinação de alíquotas por ato do Executivo nesses dois casos.

Na interpretação de Sabbag (2012, p. 78-79),

Segundo o texto constitucional, cabe a esta lei complementar federal definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, § 2º, XII, “h”, da CF). Por sua vez, as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis serão definidos mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Com efeito, os Estados e DF, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito da CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), definem as alíquotas do ICMS incidente sobre tais combustíveis.

Vale dizer que essas alíquotas serão majoradas e reduzidas de acordo com os parâmetros legais federais (teto-piso). Destarte, o ente federativo não poderá ir além da vontade do legislador constituinte pátrio, sob pena de incorrer este em inconstitucionalidade.

### 3.1.2 Princípio da não cumulatividade do ICMS

Os contribuintes do ICMS que realizam operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação são contemplados pela Constituição Federal pelo direito de

creditamento do ICMS relativo às operações anteriores. Eis a base legal que dispõe sobre o princípio da não cumulatividade:

Art. 155 [...]

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

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

O valor do tributo da operação anterior é obrigatoriamente abatido na operação seguinte, oportunizando uma conta crédito que deverá ser abatida na operação seguinte, tendo em vista que o ICMS é imposto que incide sobre várias fases da cadeia de produção ou prestação de serviço. Sendo assim, quando uma indústria vende uma mercadoria no valor de R\$ 100,00 (cem reais), supondo-se uma alíquota de 10%, deverá o contribuinte recolher o valor de R\$ 10,00 (dez reais) a título de ICMS. Tal valor fica inserido no preço da mercadoria. a mercadoria referida é adquirida por um comerciante atacadista que a revende por R\$ 130,00 (centro trinta reais). Assim o cálculo do imposto será 13,00. Deste valor poderá o comerciante atacadista abater R\$ 10,00 (dez reais), do valor já pago pelo seu antecessor, e recolher apenas a diferença R\$ 3,00 (três reais) do próximo comprador, e assim sucessivamente, até o fim da cadeia de circulação.

Dessa forma, dentro do processo econômico, tanto é beneficiado o contribuinte destinatário com um crédito da operação anterior, pois o ICMS será creditado pelo adquirente, como também pelo consumidor final, que veem os preços reduzidos.

Como enfatiza Paulo de Barros Carvalho, citado por Carrazza (2012, p. 402):

O primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiem, como pelos próprios agentes da administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM E ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo contribuinte, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

A Constituição assim o fez para banir de uma vez por todas a incidência do efeito denominado pela doutrina como “cascata”, visto que quando vigorava o IVC,

este funcionava em cascata, incidindo em cada operação, havendo uma excessiva oneração nos produtos, pois havia uma cumulatividade do tributo em todas as etapas da circulação dos bens, causando enormes prejuízos a atividade econômica e aos contribuintes de fato.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação. Por esta razão, a técnica utilizada para o sistema de “compensação” é o método indireto subtrativo, onde o valor a ser pago pelo contribuinte de fato é o resultado da subtração entre o valor do montante cobrado anteriormente, e o imposto devido.

É dever do contribuinte de direito, lançar em sua nota fiscal o montante cobrado, ou melhor, o montante devido, para que posteriormente este seja compensado. Todavia, é importante lembrar que o direito de crédito do contribuinte adquirente, independe de efetiva cobrança do ICMS nas operações anteriores. Este não será negado por nenhuma pessoa política, seja por qualquer circunstância ocorrida durante a prestação.

Poderá o crédito provir da mesma mercadoria ou não, sendo irrelevante para sua existência a origem, diferentemente do que acontecia na Constituição de 1967, que predominava o ICM, sendo obrigatório que os créditos vinculassem à mesma mercadoria. Vale aqui dizer também que aos bens destinados ao ativo permanente do contribuinte ou para serem utilizados em seu processo industrial ou comercial, estarão cobertos pelo postulado da não cumulatividade, onde muitas vezes, o produto é caracterizado com insumo na operação.

Há duas hipóteses em que o princípio da não cumulatividade será restringido: no caso de isenção ou não incidência, ambas expressas pelo texto constitucional, no artigo 155, 2º, II, sendo este rol considerado como taxativo, não podendo haver restrições por nenhuma outra norma infraconstitucional, sob pena de caracterizar aumento de tributo. Referido artigo, salvo determinação de lei em contrário, veda crédito por compra isenta ou sem incidência e anula o crédito por compra se a revenda é isenta ou sem incidência. Porém, há casos em que a própria CF determina o contrário, como por exemplo, o artigo 155, § 2º, X.

Cabe aqui destacar que este é um dos princípios específicos relativo ao ICMS, devendo ser observado pelos Estados e Distrito Federal, como também pelos contribuintes.

### 3.1.3 Princípio da Seletividade do ICMS

Destaca-se o ICMS, como sendo um imposto que poderá ser seletivo, onde a mercadoria será tributada de forma diversificada de acordo com a essencialidade da mercadoria ou serviço (art. 155, § 2º, III).

Aliomar Baleeiro, (*apud* CARRAZZA, 2012, p. 508), entende por essencialidade:

(...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Dessa forma, comparando-se um alimento com uma joia luxuosa, o de maior essencialidade será o alimento, podendo a alíquota nesse tipo de produto ser menor, ou até mesmo alíquota zero, comparando-o a uma joia luxuosa. Assim, este princípio está intimamente interligado ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o consumo de uma mercadoria de maior valia, equivale a um contribuinte de maior poder aquisitivo, ficando a alíquota menor para os produtos que sejam essenciais a sobrevivência do ser humano.

Percebe-se que, a Lei Maior, defende com a seletividade do ICMS, os direitos fundamentais à vida, à saúde e a dignidade da pessoa humana, ficando tal preceito atrelado a finalidade do produto e não a sua destinação, nem muito menos a sua origem, visto que beneficia o consumidor final de forma generalizada, independente de cor, raça, sexo

Por ser a seletividade facultativa, portanto, orientador do sistema, há discricionariedade do legislador estadual em optar ou não pela adoção do referido critério constitucional. Caso opte pela seletividade, a mercadoria de maior essencialidade terá alíquotas mais baixas, caso contrário, sendo a mercadoria considerada supérflua, terá alíquota mais elevada. As alíquotas são fixadas proporcionalmente, observando os limites fixados pela Resolução do Senado Federal.

Infelizmente, não há efetiva variação das alíquotas, justamente por ser a seletividade mero princípio orientador e, os Estados buscam principalmente a



arrecadação, visto a natureza fiscal do ICMS, deixando de lado a essencialidade dos produtos ou serviços, como acontece nos casos de energia elétrica, serviço de comunicação e até mesmo em alimentos que fazem parte da cesta básica.

Por sorte, o interessado que se sentir prejudicado com exacerbada elevação do tributo, em mercadorias de primeira necessidade pode provocar o poder judiciário a fim de investigar a essencialidade de dado produto no caso concreto.

Tendo sido sintetizadas os principais princípios constitucionais tributários inerentes aos ICMS, merece especial destaque para os fins deste estudo a regulamentação do citado imposto na constituição.

### 3.2 ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O ICMS está devidamente regulamentado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, II. Eis a base legal:

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;

Assim, o ICMS é um imposto de competência estadual cujos fatos imponíveis estão expressos na Constituição Federal. Referida fixação de competência tributária confere aos Estados-Membros e o Distrito Federal o poder de disciplinar aquelas matérias segundo os modelos estabelecidos na Lei Complementar nº 87/96 (LEI KANDIR). Esta competência não é uma faculdade dos Estados. Nos termos da Lei Complementar 101/2000, quando trata da previsão e arrecadação de receitas públicas derivadas, sob pena de a união sobrestar transferências voluntárias.

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.

A respeito da necessidade da instituição e arrecadação do ICMS pelos estados-membros e o distrito federal, são clássicas as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 238):

Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais. Está aí, bem nítido, pintado com tintas fortes, em regime de severa gravidade, o caráter nacional de que falamos, surpreendido no plano da linguagem-objeto, que é a linguagem do direito positivo. São normas jurídicas válidas no sistema vigente que, entrelaçadas organicamente, apontam para a existência desse valor, exibindo-o de modo inequívoco. Sua verificação salta aos olhos do menos impertinente dos pesquisadores, pelo vigor e pela frequência com que se manifesta.

Pelo que se vê não se trata de mera faculdade dos estados e do DF a instituição e efetiva arrecadação receita tributárias com o ICMS, uma vez que se tão burocrático não fosse, viria a tornar-se um caos e daria ensejo a criações exacerbada do imposto, vindo a causar a chamada guerra fiscal.

Por outro lado, nosso legislador constituinte estampou medidas gerais aos ICMS por meio de norma geral (LEI KANDIR), procurando com isso, a preservar a uniformidade do imposto em todo território nacional, para que as pessoas competentes para instituí-lo não colocasse em risco o caráter impositivo do sistema da Constituição Federal.

Há possibilidade de a União vir a criar referido imposto nos Territórios Federais, e na iminência ou no caso de guerra extraordinária (competência extraordinária), em decorrência dos artigos 147 e 154, II da CF. Este é o único caso de bitributação, constitucionalmente permitida (ALEXANDRE, 2010).

Da sigla ICMS podemos observar várias formas de hipótese de incidência do citado imposto, dentre eles enfatiza-se no decorrer deste trabalho, o imposto sobre circulação de mercadoria, com ênfase nas operações interestaduais, tendo em vista que nas compras feitas pela internet, o que ocorre na verdade é uma mera operação de circulação de mercadoria, e a problemática posta a exame, no caso, o diferencial

de alíquota, traduz uma operação interestadual, que será analisada em momento oportuno.

No mais, o ICMS é imposto de natureza predominantemente fiscal, buscando simplesmente a arrecadação para sustentação do Estado, real, sendo seu valor atribuído à manifestação de riqueza, sendo irrelevantes as condições financeiras do particular. É imposto indireto, cabendo ao contribuinte de direito (os produtores ou comerciantes, ou seja, aqueles que dão ensejo a operação de circulação de mercadoria ou de serviços de transporte interestadual e intermunicipal) recolher o ICMS, ficando o ônus suportado pelo adquirente da mercadoria dentro da cadeia econômica de circulação. É também obrigatoriamente não cumulativo e facultativamente seletivo, surgindo aqui, uma função extrafiscal.

### 3.3 NORMA GERAL DO ICMS – LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

A Lei Maior estabeleceu em seu artigo 146 a edição de lei complementar em matéria tributária, excepcionando a regra de tributação por meio da edição de lei ordinária, especialmente quando se tratar de conflito de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar, alguns impostos, contribuição previdenciária residual e, sobretudo a respeito de norma geral sobre matéria tributária quando se tratar de definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários e ainda quanto ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Por outro lado, o § 1º do artigo 24 da Constituição Federal determinou que no âmbito da legislação concorrente tributária, entre União, estados-Membros e Distrito Federal, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

Pelo que se vê, lei complementar difere de norma geral. Lei complementar é uma espécie de norma primária fruto do processo legislativo ordinário que exige quórum de instalação e votação em 50% mais um dos membros parlamentares, dificultando a aprovação de normas por uma maioria absoluta. Já a norma geral nada tem haver com lei complementar é apenas uma norma estruturante de um sistema federal que por ser disciplinada por lei ordinária ou lei complementar.

Como enfatiza a Constituição Federal de 1988 à edição de normas gerais de matéria tributária no § 1º do artigo 24 como norma estruturante e que seja esta editada por meio de um quórum de maioria absoluta no inciso III do art. 146, percebe-se assim que a norma geral tributária só pode ser regulada por meio de lei complementar.

Desse modo, a norma geral tributária deve ser publicada por meio de lei complementar segundo os artigos 24, § 1º e artigo 145, III alíneas “a” e “b”, ambos da Constituição Federal. No entanto, o Código Tributário Nacional de 1966 foi regulado por meio de Lei Ordinária de nº 5.172, porém, foi recepcionado como lei complementar.

Superada esta distinção, a norma geral em matéria tributária é aquela estruturante do sistema que terá abrangência territorial sobre todos os entes federados, regulando princípios básicos, estruturando alguns tributos, definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos e dispendo sobre procedimentos administrativos do Direito Tributário.

Por óbvio, essa norma geral tributária deve ser seguida pelas demais entidades federativas, uma vez que é norma meramente estruturante do sistema tributário.

A razão de ser disso, evitar que à União tenha regras tributária próprias, Estados-Membros, Distrito federal e Municípios também tenham regras tributárias próprias, todas diferentes entre si. Escusa, portanto, a existência de vários sistemas tributários nacionais.

Assim, estas normas gerais tributária são de competência apenas da União que aprovará pelo Congresso Nacional e serão de reprodução obrigatória à própria União, como aos Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988, ciente de que o ICMS é um imposto recém-criado pela Carta Magna e, portanto, não regulado pelo Código tributário de 1966, determinou que fosse publicada uma lei complementar referente ao ICMS a fim de tratar de várias disposições peculiares a este novo imposto, como definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação, fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias, excluir da incidência nas exportações para o exterior de serviços e outros produtos, prever casos de manutenção de crédito, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão

concedidos e revogados, definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez e fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Demais disso, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, conhecida como lei Kandir que disciplinou os conteúdos peculiares ao ICMS dispostos no artigo 155, § 2º, XII da Constituição Federal.

Assim, a Lei Complementar nº 87 de 16 de setembro de 1996, substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, e estabeleceu normas gerais em matéria de ICMS de reprodução a todos os Estados-Membros e o Distrito federal.

Vale aqui citar que em seu artigo 4º ela define os contribuintes do ICMS. Nos seus artigos 6º a 10, ela dispõe sobre a substituição tributária, dos artigos 19 a 26, trata sobre a compensação, no artigo 11, define o local das operações, no artigo 13 ela estabelece que o ICMS integra a própria base de cálculo, fenômeno conhecido como ICMS por dentro, onde o valor final do produto corresponde a todas as despesas auferidas pelo comerciante.

Traçadas as características inerentes ao ICMS, cabe-nos estudar o núcleo da hipótese de incidência do ICMS: as operações de circulação mercantis.

### 3.4 OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

É notório que para fins de delimitação da incidência da tributação por meio do ICMS é importante compreender os conceitos de operação, circulação e mercadoria dispostos na Lei Maior.

As operações como já dito, são negócios jurídicos, que fazem circular as mercadorias.

Operações relativas á circulação de mercadoria são quaisquer atos ou negócios, independente de natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor (MACHADO, 2012, p. 375).

Nesse diapasão, Alexandre (apud BORGES, 2010, p.591), conceitua mercadoria:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório de mercadoria econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Assim, o ICMS incidirá sobre um computador adquirido por um comerciante na qual irá revendê-lo, mas não incidirá quando referido computador for adquirido pelo comerciante para uso no seu estabelecimento, passando a figurar como bem de capital fixo. Dessa forma, ocorrerá a tributação do ICMS nos negócios jurídicos regidos pelo direito comercial.

Logo, o imposto será cobrado no momento em que houver efetiva circulação, ou seja, não caracteriza circulação para fins de tributação a saída da mercadoria de uma galpão 1 para o galpão 2 do mesmo estabelecimento empresarial, nem no casos de saída para alguns reparos, pois o que há nestas situações descritas é a mera movimentação física do objeto, não dando origem ao nascimento da obrigação tributária. Em contrapartida, se o outro estabelecimento comercial a qual foi remetido a mercadoria estiver situado em outro Estado (pessoas políticas diferentes), desde que se destinem à venda, cabe tributação do ICMS, para que o Estado remetente não fique prejudicado.

Vale a respeito, a lição de Carraza (2012, p. 53-54), explica que:

não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil).

Por sua vez, nas palavras de Sabbag (2012, p. 1068),

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

Partindo desta premissa, pode-se dizer que para ser caracterizada a obrigação de recolher o ICMS, deve haver a incidência de uma operação relativa a circulação de mercadoria jurídica, ou seja, havendo a transferência da titularidade de uma mercadoria de uma pessoa para outra. É o que acontece nos caso de contrato de compra e venda mercantil com finalidade lucrativa. Cabe aqui salientar que a mercadoria deve ser considerada bem imóvel corpóreo submetido a mercancia, sendo relevante a sua destinação.

Desse modo, tem de haver a transferência da titularidade da mercadoria que circula para nascer o fato gerador e conseqüentemente a obrigação tributária.

O artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996, define quem será o contribuinte do ICMS, vejamos:

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

Portanto, o sujeito passivo que responde pela exação em tela é aquele que dá ensejo ao ato de circulação de mercadoria, seja produzindo-a (industrial), seja revendendo (comerciante), ou vendendo ou trocando (produtor), realizando uma operação com finalidade comercial e lucrativa. É o caso dos tributos indiretos, onde o ônus financeiro é transferido ao contribuinte de fato, como por exemplo, no ICMS.

Já o sujeito ativo, ou seja, quem recebe o tributo é o ente político onde a mercadoria foi produzida, vendida ou revendida, de um modo mais genérico, onde se deu início a operação mercantil.

Faz mister tratar sobre o elemento do ICMS – circulação de mercadorias, a base de calculo, e posteriormente, em tópico seguintes analisar-se-á a alíquota.

Convém ter-se presente que a base de cálculo tributária é a aferição numérica, representando em números o fato materializante do tributo, descrita em lei, na qual será mensurado o critério para obtenção do *quantum debeatur* (valor devido a título de tributo), aplicando-se, por conseguinte, depois uma alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.

Machado (2012, p. 138) conceitua a base de cálculo tributária como “a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária”. Sendo assim, ela quantifica a

obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador, e afirma a natureza do tributo exigido pelo contribuinte, uma vez que determina a hipótese de incidência.

Esta deve estar em conformidade com a hipótese de incidência do tributo, obedecendo aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Essa relação de pertinência, adequação e conformidade que une indiscutivelmente o fato gerador e a base de cálculo de qualquer tributo há de pautar-se, é fácil inferir, exatamente pelos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade. (CRETON apud CARRAZZA, 2012, p. 97).

Dessa forma, em se tratando da circulação de mercadoria – uma das hipóteses de incidência do ICMS, a base de cálculo deve ser o valor da mercadoria (art. 13, I, da LC nº 87/96). Se a base de cálculo levar em consideração outros elementos não correlatos a operação realizada, haverá a descaracterização da base de cálculo e reflexivamente descaracterizará o tributo. É por essa razão que inúmeros doutrinadores dizem ser inconstitucional a base de cálculo por dentro do ICMS, incluindo o montante do próprio imposto sobre a base de cálculo em relação ao ICMS.

Na explicação de Machado (2012, p. 385).

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitada, bem como os descontos condicionais a este concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é o desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento a certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo do imposto.

Inexistindo o valor da operação, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro (SABBAG, 2012).



### 3.4.1 ICMS sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final localizado em outro Estado

Quando a operação de circulação de mercadoria se dá entre dois Estados-Membros diversos, cada qual com sua parcela de autonomia, estar-se diante de uma operação interestadual, hipótese de inúmeras disputas estaduais na busca de arrecadação do ICMS.

Entretanto, a Constituição Federal regulou satisfatoriamente como será a arrecadação do ICMS neste caso, especialmente a fim de impedir abusos dos Estados-membros em face dos contribuintes do ICMS.

No presente trabalho, caberá delinear o sistema constitucional relativo às operações interestaduais que destinem bens e serviços à consumidor final ou não localizado em Estado-Membro diverso.

A sistemática adotada para o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais é disposta pela Carta Magna da seguinte maneira:

Art. 155 (...)

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

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

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

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (grifo nosso).

Nota-se que a operação interestadual está ligada a atividade de circulação de mercadoria ou prestação de serviço e saber quem será o sujeito ativo da obrigação tributária segundo o destinatário seja consumidor final ou não dos bens ou serviços.

Assim, primeira indagação a ser solucionada é a quem caberá a arrecadação do ICMS no caso de operações interestaduais.

Pela premissa constitucional, numa operação interestadual com bens destinados à consumidor final localizado em outro Estado, se o destinatário não for contribuinte do ICMS, o imposto ficará integralmente ao Estado de origem da operação, devendo ser calculado pela alíquota interna do Estado remetente.

Se for, o destinatário do bem contribuinte do ICMS, o imposto incidirá duas vezes, calculando o imposto no Estado de origem, e no Estado de destino. O Imposto será calculado com base na alíquota interna para o Estado de origem e, caberá ao Estado destino a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. O percentual das alíquotas interestaduais está fixado na Resolução do Senado Federal nº 22/89.

O fato de ser contribuinte de direito do ICMS, significa dizer que este pratica operação de circulação mercantil ou atividade empresarial, pertencendo assim a cadeia de circulação econômica do ICMS. Por outro lado, o não contribuinte de direito do ICMS é consumidor pessoa física que adquire produtos fora da cadeia de circulação.

O legislador preocupou-se em repartir a arrecadação entre o estado produtor (origem) e o consumidor final contribuinte de direito do ICMS no Estado de destino, a fim de não concentrar a arrecadação apenas para os Estados de origem, efetivando certo equilíbrio ao sistema, já que estes possuem maior desenvolvimento econômico.

Como consequência disso será primordial para o nosso trabalho o estudo das alíquotas referente ao ICMS e, analisar a gritante inconstitucionalidade dos atos dos Estados-membros que se dizem prejudicados pela não arrecadação do diferencial de alíquota nas operações realizadas pela Internet.

#### **4A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS TRANSAÇÕES VIA E-COMMERCE**

A informatização ampliou o setor comercial, na qual toda e qualquer pessoa realiza compra, venda e troca por meio da internet em diversos sites na rede mundial de computadores, o chamado comércio eletrônico ou *e-commerce*. Segundo Ulhoa (2010, p. 70 – 71):

Comércio eletrônico, assim, significa os atos de circulação de bens, prestação ou intermediação de serviço em que atrativos pré-contratuais e a celebração do contrato se fazem por transmissão e recebimento de dados via telefônica, normalmente no âmbito da internet.

Destarte, o comércio virtual e o físico se distingue pela sua acessibilidade, enquanto no virtual há contato apenas por transmissão eletrônica, no físico, há deslocamento no espaço.

O ICMS é imposto instituído pela nossa Carta Magna cuja competência foi atribuída aos Estados-Membros e ao DF, cujas bases econômicas foram instituídas pela Lei Complementar 87/96 e suas alíquotas receberam tratamento constitucional diferenciado no artigo 155, 2º, IV, V e VII “a” e “b” da CF.

##### **4.1 DAS ALÍQUOTAS**

O montante do tributo é auferido a partir da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ambos elementos quantitativos do fato gerador.

Machado (2012, p. 139), dispõe:

A rigor, a alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.

O conseqüente da regra matriz de incidência tributária conhecida como alíquota sob critério quantitativo poderá ser ad valorem ou específica. Será alíquota ad valorem, aquela representada por um percentual (porcentagem) incidente sobre uma base de cálculo. Porém, ter-se-á a alíquota específica quando há uma quantia monetária incidente quanto uma medida em metros, peso, etc.

Geralmente a alíquota é representada por um percentual, ou seja, ad valorem, que conjugado com a base de cálculo ter-se-á o valor apurado do tributo a ser recolhido. Deve ser fixada por lei ordinária, regra de tributação, pois não há determinação no artigo 146, III "a" da Constituição Federal que seja definida por meio de norma geral editada por lei complementar. Por outro lado, ela deve obedecer aos princípios da capacidade contributiva, não confisco e ao princípio da estrita legalidade.

É preciso ressaltar que as alíquotas são classificadas em alíquota fixa, alíquota variável, sendo esta última subdividida em alíquota progressiva e regressiva. Não podendo esquecer, existe a alíquota zero.

Alíquotas fixas são aquelas que não mudam, sendo proporcional ao valor da base de cálculo, utilizada pelos impostos considerados proporcionais, como por exemplo o ICMS. As alíquotas variáveis são aquelas que variam de acordo com a majoração ou redução da base de cálculo. Na medida em que a base de cálculo aumenta, esta é considerada progressiva, ao passo a base de cálculo diminui, a alíquota é considerada regressiva (MACHADO, 2012).

Para compreender-se o real sentido da alíquota zero, faz-se necessário ter uma noção da diferença entre esta e a isenção. Segue a explicação de Paulsen (2009), quanto à distinção desses institutos tributário:

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. Esta sobrevém a norma de isenção justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria o dever de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. A alíquota zero, por fim, não constitui caso de exclusão do crédito tributário (isenção), mas de estabelecimento do seu aspecto quantitativo de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula.

A concessão de isenção deve ser feita mediante lei específica, não podendo ser feita por norma infralegal. Além disso, a isenção constitui benefício fiscal passível de revogação, a qualquer tempo.

Por outro lado, a Constituição Federal permite que o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites em lei, altere as alíquotas de alguns impostos federais. Os estados buscando estimular o crescimento econômico de suas regiões, fixam a alíquota zero para determinados impostos. Explica Carneiro (2010, p. 324):

A consequência do não-pagamento decorre de uma situação matemática e não jurídica, diversamente do que ocorre com a isenção, que decorre de modalidade de exclusão do crédito prevista em lei, bem cômoda imunidade, cuja previsão é na constituição. Na alíquota zero, temos a “anulação” de um dos aspectos quantitativos do fato gerador, mas a norma de incidência tributária permanece íntegra.

Nesse caso, no que diz respeito a alíquota zero, não haverá cobrança de tributo, apesar de haver hipótese de incidência prevista em lei e ocorrer o fato gerador. Determinada alteração na alíquota é feita pelo chefe do poder executivo, correspondendo a uma excepcionalidade do princípio da legalidade tributária, sendo tal ato vinculado.

#### 4.1.1 Resoluções do Senado Federal fixadora de alíquotas do ICMS

Embora não se revesta da definição de lei em sentido estrito, as Resoluções são atos normativos com força de lei. Estas serão editadas pelo Congresso Nacional ou pelo Senado Federal, sendo aprovada pela maioria simples, e aprovada pelas respectivas mesas de cada Casa Legislativa.

As resoluções do Senado federal são espécies normativas inseridas no artigo 59 da Constituição Federal.

Possuem um processo legislativo especial de elaboração. Endossa Moraes (2008, p. 644):

Há três espécies de processos ou procedimentos legislativos, o comum ou ordinário, o sumário e os especiais. O processo legislativo ordinário é aquele que se destina à elaboração das leis ordinárias, caracterizando-se pela sua maior extensão.

O processo legislativo sumário, (...) apresenta somente uma diferenciação em relação ao ordinário, a existência de prazo para que o Congresso Nacional delibere sobre determinado assunto. Por fim, encontramos os processos legislativos especiais para a elaboração das emendas à Constituição, leis complementares, leis delegadas, medidas provisórias, decretos-legislativos, **resoluções** e leis financeiras (...) (*grifo nosso*).

Evidentemente, processo legislativo de feitura de uma resolução difere da elaboração de uma lei ordinária, uma vez que esta requer um maior elo entre o Poder Executivo e o Poder legislativo, pois apresenta três fases, a introdutória, a constitutiva e por fim, a complementar.

Nesse diapasão, discorre Moraes (2008, p. 694):

Resolução é ato do Congresso Nacional ou de qualquer de suas casas, tomada por procedimento diferente do previsto para elaboração das leis, destinado a regular matéria de competência do Congresso Nacional ou de **competência do Senado Federal** ou da Câmara dos Deputados, e regra com efeitos internos: **excepcionalmente, porém, também prevê a constituição resolução com efeitos externos**, como a que dispõe sobre a delegação legislativa. (*grifo nosso*).

Pois bem, resolução é ato normativo primário segundo o artigo 59 da Constituição Federal e seu procedimento legislativo de feitura não está expresso na Constituição Federal, mas no regimento interno de cada casa do Congresso Nacional, na qual caberá a casa instruir, discutir, votar, promulgar e publicar e não haverá participação do Presidente da República no processo legislativo de instituição de uma resolução (MORAES, 2008).

Entretanto, o artigo 155, § 2º, incisos IV, V e VII determinou que resolução do Senado Federal quanto ao ICMS terá com status de norma geral, pois será de reprodução obrigatório na legislação interna dos Estados-Membros e Distrito federal e que ainda, haverá participação do Presidente da república no processo de sua elaboração.

Assim, ao Senado Federal obrigatoriamente caberá fixar por Resolução as alíquotas das operações interestaduais e de exportação, e facultativamente, as alíquotas mínimas e máximas aplicáveis às operações internas. No primeiro caso, a fase introdutória ou a iniciativa do envio do projeto de resolução de alíquota do ICMS será do Presidente da República ou 1/3 dos senadores e no segundo caso só por iniciativa dos Senadores.

Eis o teor dos mandamentos constitucionais acerca das resoluções do senado federal quanto às alíquotas interestaduais, exportação, máximas e mínimas:

Art. 155 (...)

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

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

(...)

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

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

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (*grifo nosso*).

Sendo explícito, as alíquotas internas do ICMS serão fixadas através de lei ordinária de cada Estado-Membro e Distrito Federal, no entanto, seguindo disposições normativas editadas pelo Senado Federal por meio de Resolução a respeito das alíquotas, principalmente as alíquotas interestaduais, que servirão de base para as operações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado.

A Resolução nº 22/89, do Senado Federal trás em seu bojo o sistema das alíquotas interestaduais do ICMS, que devem ser respeitada todas as vezes que os Estados-Membros efetuarem operações sujeitas ao recolhimento do ICMS.

Os Estados-Membros e Distrito Federal ao elaborarem suas legislações internas do ICMS, devem para fixar suas alíquotas, atrelando-se ao que dispõe o Senado Federal através de suas Resoluções, especialmente a Resolução nº 22/89. Esta é uma das hipóteses de limitação do poder de tributar que o constituinte impôs, a fim de evitar abuso de poder dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

#### 4.1.2 Alíquotas Interestaduais

As alíquotas interestaduais são aquelas aplicáveis nas operações de circulação de mercadorias entre dois estados-membro diferentes cuja em que se destinem bens e serviços à consumidor final localizado em outro Estado, porém, dependente que o destinatário seja contribuinte do ICMS.

Assim, numa operação interestadual com circulação de bens destinados à consumidor final contribuinte do ICMS em outro Estado, será necessário utilizar a regra inserta na Resolução nº 22/89 do Senado Federal que dispõe que, 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 do ICMS serão: em 1989, oito por cento e a partir de 1990, sete por cento.

Explicita-se a Resolução do Senado Federal nº 22/89 a seguir:

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.

Em razão disso, ter-se-á a divisão da alíquota interna do Estado de Origem, cuja percentual restará separado para dois Estados, o Estado de Origem que terá direito ao percentual da alíquota interestadual e o Estado destino, que terá direito ao adicional de alíquota entre a diferença da alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual fixada na resolução do senado Federal.

Ademais, caberá ao Estado de onde se deu a saída da mercadoria (de origem), a alíquota interestadual, que segundo a Resolução nº 22/89 do Senado federal será de 7% se os bens for destinado para o nordeste e, ao Estado consumidor ou destinatário, ou seja, de entrada da mercadoria, caberá o adicional

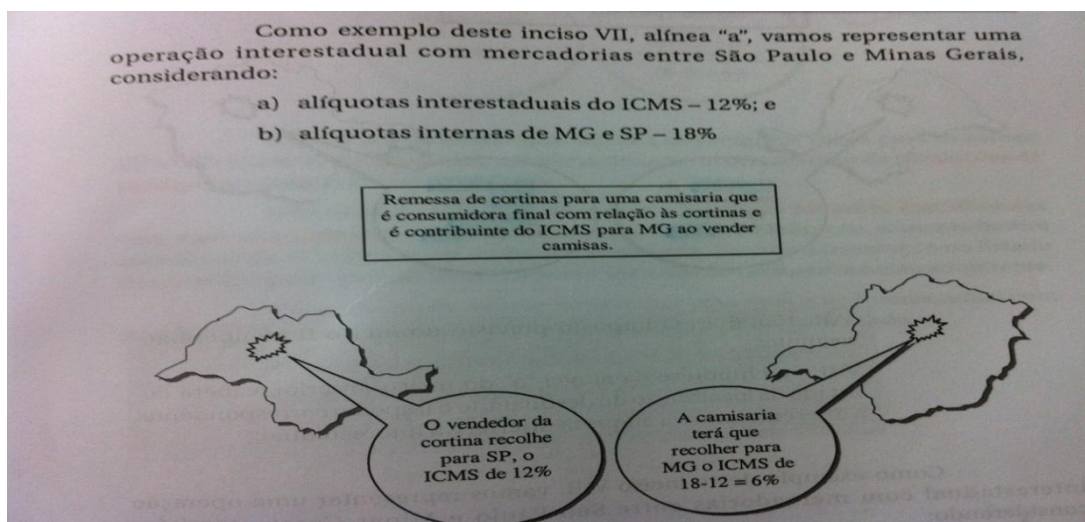


de alíquota do ICMS que terá como coeficiente a diferença entre a alíquota interna do Estado de Origem e a alíquota interestadual introduzida na Resolução nº 22/98.

Assim, restará uma alíquota para o Estado de origem e um adicional de alíquota ao Estado de destino, si e somente só, o produto for adquirido por contribuinte do ICMS, desconcentrando a arrecadação de receita, amenizando os prejuízos dos Estados com pequenos produtores, caso contrário, se o bem for destinado para não contribuinte do ICMS caberá ao Estado de origem integralmente a sua alíquota interna sem aplicação da alíquota interestadual da Resolução 22/89 do Senado federal segundo dicção do artigo 155, § 2º, VI, alínea “b” da Constituição Federal.

Só para registro, Borba(2002) traz o exemplo de uma operação interestadual com mercadorias entre São Paulo que remete pela empresa X cortinas para uma empresa no Estado de Minas gerais Y que é consumidora final de cortinas e contribuinte do ICMS para Minas Gerais, cuja alíquota interestadual nesta operação será de 12%, pois os Estados de São Paulo e Minas Gerais estão situado no sudeste do país e nos termos do caput do artigo 1º da Resolução 22/89 do Senado Federal terá esta alíquota e a alíquota interna dos dois Estados seja de 18%. Portanto, a empresa X recolherá para o Estado de São Paulo o ICMS com alíquota de 12% (alíquota interestadual) e não mais a alíquota interna de 18%, e a empresa Y terá que recolher para Minas gerais o ICMS com alíquota de 6%, referente a diferença da alíquota interna (18%) menos a alíquota interestadual (12%).

Eis a ilustração de Borba:



FONTE: Borba, (2002, p.134).

A rigor, coube ao Senado com a edição da Resolução nº 22/89 brilhante missão de equilibrar a situação econômica dos Estados-Membros, estabelecendo que nas operações entre Estados da região Sul e Sudeste para Estados das regiões Norte, Nordeste Centro-Oeste e Espírito Santo, fosse fixado uma alíquota interestadual em 7% que substituirá sua alíquota interna, visto que aqueles Estados do Sul e sudeste arrecadam muito mais ICMS por possuírem maior centro industrial, beneficiando, assim os Estado de destino do Norte e Nordeste, que arrecadarão um diferencial de alíquota.

Esta forma encontrada pelo legislador é a mais viável tendo em vista o quadro que se encontra a economia dos estados-membros da Federação Brasileira, apesar de ser estável o crescimento de implantação de indústrias na Região Norte-Nordeste, sendo de modo reflexível a diferença no percentual econômico.

Porém, convém ter-se presente que se nas operações em que se destinem dos Estados do Sul e Sudeste bens para os Estados do Norte e Nordeste e as empresas destinatárias dos bens não seja consumidora final e nem contribuinte do ICMS não se aplica a regra da resolução nº 22/89 do Senado federal e o estado de origem terá direito a arrecadar a sua alíquota interna, não recolhendo nada o estado destinatário do bem, consoante aplicação do artigo 155, § 2º, inciso VII alínea “b” da Constituição Federal de 1988.

#### 4.1.3 Alíquota Interna

As alíquotas internas são aquelas aplicadas nas operações ocorridas dentro do território de um mesmo Estado, estipuladas livremente pelos Estados-membros e DF, porém limitas segundo artigo 155, § 2º, VI da Constituição Federal aquelas previstas para as alíquotas interestaduais da Resolução do Senado Federal nº 22/89 que é de 12%.

Comentado o artigo 155, § 2º, VI da Constituição Federal, Borba (2002, p. 132) comenta o seguinte:

Este dispositivo determina que as alíquotas internas de um estado, salvo se houver deliberação em contrário de Estados e Distrito federal, não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais,

evitando desta forma que determinada unidade da federação, que seja grande adquirente de mercadorias de outros Estados, possa criar alíquotas internas baixas para as indústrias para o seu território. As deliberações em contrário serão tomadas nos termos de convênios celebrados com aspectos formais ditados por lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “g”, CF).

As alíquotas internas são livremente estipuladas pelos Estados, sobretudo obedecendo ao princípio da seletividade e, ao limite de alíquota mínima e máxima, caso haja alguma Resolução do Senado Federal estipulando. Sabbag (2012, p. 1072) ensina que “enquanto ausente a fixação de tais alíquotas pelo Senado Federal, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências”. Dispõe o texto constitucional com relação à fixação as alíquotas mínimas e máximas:

Art. 155 (...)

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

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Uma vez descumprindo os limites determinados pelo Senado federal, ficará a lei estadual ineficaz, devendo ser editada a lei, atribuindo novos percentuais de alíquota.

Quando a operação interestadual destinada à consumidor final localizado em outro estado é realizada com destinatário que não seja contribuinte, utilizar-se a alíquota interna, não havendo o diferencial de alíquota. Isso significa que quando um particular, não contribuinte do ICMS que não pratica atividade comercial, ou quando um comerciante adquire produto para o ativo fixo de seu estabelecimento proveniente de estado-membro diferente de onde ele encontra-se localizado, o contribuinte de direito recolherá, ao estado de origem, o ICMS calculado com base na alíquota interna do estado remetente. Nesse tipo de operação, o único beneficiado é o Estado de origem, não se falando em diferencial de alíquota segundo artigo 155, § 2º, VII, “b” da Constituição Federal.

Atualmente, isto vem causando um agravamento nos conflitos entre os Estados-membros, principalmente em relação ao crescimento do comércio eletrônico realizado por meio da Internet. Pelo fato de os estados de destino não arrecadarem nada de tributo, estes se encontram com sua economia abalada, e procuram alguma forma para aumentar a sua arrecadação, praticando atos que vão de encontro com o disposto na Carta Magna.

#### 4.2 GUERRA FISCAL

Os Estados-Membros desenvolvidos possuem os principais centros de distribuição do País e, por consequência, a maior arrecadação do ICMS. Em razão disso, os Estados de pequeno porte, como menor arrecadação por não possuírem um polo industrial ou empresarial desenvolvido sentem-se prejudicados com a perda de arrecadação de tributo.

A guerra fiscal se resume na forma encontrada pelos Estados para uma maior arrecadação tributária por meio de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, com intuito de atrair as indústrias para se alojarem em seus territórios. Dessa forma, o Estado que quer atrair uma empresa proporciona um desconto ou até redução a zero do ICMS, gerando uma queda na receita para o país. Assim explica Mendes & Branco (2012, p.1499) a conceituação de guerra fiscal:

Situação de concorrência fiscal predatória em que os Estados usam da concessão de benefícios fiscais com o objetivo de atrair investimentos e fomentar desenvolvimento econômico local.

Dessa forma, os estados há certa disputa entre os Estados, onde cada qual com sua parcela de poder para tributar, buscam a cada dia arrecadar a maior tributação possível, através da instalação de novos empreendimentos no âmbito local.

A guerra fiscal foi em parte regulada pela CF, ao partilhar as receitas com os produtores e consumidores, por meio da instituição das alíquotas interestaduais que concede o diferencial de alíquota aqueles entes federativos que não tem estrutura empresarial desenvolvida.

Todavia, na cobrança do ICMS nas operações interestaduais feitas à consumidor final não contribuinte, a Constituição Federal adotou o princípio da origem, ou seja, o estado de origem da mercadoria irá recolher todo o tributo do ICMS, sendo este calculado com a alíquota interna desse mesmo estado.

Compreende-se que esse tipo de regime jurídico adotado pela Constituição faz com que os Estados transformem a tributação do ICMS como uma forma de política fiscal para atrair maiores investimentos privados a se instalarem em seus territórios, através da concessão de incentivos fiscais unilaterais feitos por meio dos convênios, no âmbito da CONFAZ.

Explica Bevilacqua (2009, p. 107) que:

Na busca de investimentos os Estados instalaram um leilão de vantagens (*racetothebotton*), por meio do qual cada ente da federação engendra uma sistemática de forma a tornar-se mais atrativo para o investidor privado. As técnicas de fomento são as mais diversas: redução unilateral de alíquotas, diferimento do recolhimento do tributo, empréstimos subsidiados ou ate mesmo pela participação societária do Estado nas sociedades empresarias investidoras- intervenção direta por participação, já amplamente cogitada pelos Estados ante a atual proposta de Reforma Tributaria de vedação da concessão de incentivos fiscais ante a *federalização* do ICMS. Por meio de tais atrativos inaugura-se um *leilão de vantagens entre* os entes federados. Desencadeia-se, assim, uma guerra em que *poucos ganham e quase todos perdem*.

Gera uma situação negativa para o Estado, tanto economicamente, como juridicamente, pois a concessão dos benefícios fiscais indiscriminadamente leva à diminuição da arrecadação fiscal, a fim de atrair certos empreendimentos para seu território.

Atualmente, o comércio virtual tem se tornado alvo de uma guerra fiscal devido ao crescimento vertiginoso de transações com consumidor final não contribuinte, que geralmente o foco maior de vendas é dos Estados mais industrializados, fazendo com que alguns estados semidesenvolvidos perdessem um percentual considerável nos recursos advindos da tributação do ICMS. Portanto, nota-se que essa nova prática acarreta uma diminuição de arrecadação para os cofres dos Estados que não possui esse tipo de empresa instalada fisicamente em seu território.

Com isso, alguns Estados brasileiros incorreram em flagrante desrespeito aos ditames constitucionais, na qual analisar-se-á no tópico seguinte a repercussão no

meio jurídico em âmbito nacional da publicação do Protocolo ICMS nº 21 de 1º de Abril de 2011, e a nível estadual, Lei do Estado da Paraíba nº 9582 de 12 de dezembro de 2011.

#### 4.3 O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011 E A LEI Nº 9582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA

O aumento substancial do comércio não presencial acabou por provocar um desequilíbrio na repartição da receita do ICMS nas operações interestaduais. Por esta razão, alguns Estados sentiram-se prejudicados, uma vez que os Estados de destino do produto, onde estão localizados os consumidores do e-commerce não arrecadam o ICMS, ficando este retido no Estado de origem.

Com isso, os Estados destinatários procuraram alguma medida para solucionar tal prática. Passaram a exigir parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom, com a publicação do Protocolo nº 21 em 01 de abril de 2011.

Primordialmente, cabe aqui ressaltar que referido protocolo foi elaborado pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Isto porque a Lei Complementar nº 24/1975 em seu artigo 1º exige que as isenções e os benefícios fiscais do ICMS devem ser instituídos por meio convênio, ao qual será elaborado no âmbito do CONFAZ, uma espécie de órgão, constituído por representantes de todos os entes federativos, que tem por escopo realizar políticas relativas à competência tributária dos Estados (SABBAG, 2012).

Referido Protocolo foi criado para tentar inibir preceitos constitucionais, com o objetivo de promover a harmonização fiscal entre os Estados. Representa um acordo de dois ou mais Estados e do DF que celebram entre si estabelecendo procedimentos comuns visando a implantação de políticas fiscais a permuta de informação e a fiscalização conjunta, a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e outros assuntos de interesse dos Estados e do DF, não podendo estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais. (Artigo 38. Regimento Interno do CONFAZ - Convênio ICMS 133/97).

Sendo assim, há uma proibição prevista no próprio regimento do CONFAZ que não há possibilidade de elaboração de Protocolo para estabelecer benefícios fiscais, mas ainda assim, o Protocolo foi editado.

Aderiram ao protocolo 19 (dezenove) Estados, quais sejam: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe, Tocantins e também pelo Distrito Federal.

A parcela do ICMS exigida pelo Protocolo nº 21/2011 atinge tanto os Estados signatários como os Estados não signatários, devendo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, recolher o ICMS devido ao Estado de origem (alíquota interestadual) e ao Estado de destino (diferencial de alíquota), independente de ser o consumidor final contribuinte ou não, sob a justificativa de que o crescente aumento do comércio eletrônico veio a prejudicar os Estados que não possuem empresas com produtividade capaz de atingir a demanda do comércio virtual, causando a diminuição de vendas no comércio físico, vindo a refletir na receitas Estados de destino.

Foge, portanto, o Protocolo nº 21/2011 das regras inerentes aos protocolos, visto que este só poderá ser regido entre os Estados signatários do acordo, e não de todos os Estados-membros, como também fere o princípio constitucional previsto no artigo 155, § 2º, VII, qual seja, a de recolher o diferencial de alíquota do ICMS apenas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte.

Além disso, institui nova hipótese de incidência tributária, visto que a constituição prevê apenas a cobrança de alíquota interna.

O Estado da Paraíba, participante deste ato normativo, em 12 de dezembro de 2011 publicou a Lei nº 9.582. Para compreender a situação criada deve-se analisar o teor desta lei por completo:

Dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens à consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA:

Faço saber que o Poder Legislativo decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

**Art. 1º** Nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final localizado neste Estado, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing

ou showroom, exigir-se-á a parcela do ICMS, nos termos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º O disposto no “caput”, aplica-se às operações provenientes dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal.

§ 2º Em relação às operações provenientes de Estados não discriminados no § 1º, exigir-se-á o imposto, conforme estabelecido no art. 3º e seus incisos e no inciso I do § 2º do art. 4º.

§ 3º Será dispensada a exigência da parcela do ICMS, não se aplicando o disposto nesta Lei, quando, em qualquer hipótese, o valor da operação for inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

**Art. 2º** Nas operações interestaduais com os Estados elencados no § 1º do art. 1º, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da parcela do imposto de que trata o art. 1º, na qualidade de sujeito passivo por substituição, caberá ao remetente da mercadoria ou bem.

**Art. 3º** A parcela do imposto devida a este Estado será obtida mediante a aplicação da alíquota prevista para operações internas, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se os seguintes percentuais aplicáveis sobre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto na origem:

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

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

**Parágrafo único:** Nas operações interestaduais destinadas aos Estados elencados no § 1º do art. 1º, o ICMS devido a este Estado corresponderá ao montante resultante da aplicação da alíquota interestadual incidente sobre o valor da operação própria do remetente.

**Art. 4º** A parcela do imposto a que se refere o art. 1º deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual - DAR ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, exceto quando o remetente estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes deste Estado - CCICMS/PB, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia 09 (nove) do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

§ 1º Será exigível, no momento do ingresso da mercadoria ou bem no território deste Estado, através de DAR, o pagamento da parcela do imposto a que se refere o art. 1º, na hipótese em que as mercadorias ou bens estiverem desacompanhados do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, nos termos do “caput”.

§ 2º A exigência da parcela do imposto devido, na forma e prazo estabelecidos no § 1º, aplicar-se-á, nas operações provenientes de unidades da Federação:

I – não discriminadas no § 1º do art. 1º;

II – discriminadas no § 1º do art. 1º, cujo remetente não esteja inscrito no CCICMS/PB.

**Art. 5º** O disposto nesta Lei não se aplica às operações de que trata o Decreto nº 21.459, de 31 de outubro de 2000.

**Art. 6º** Normas complementares à aplicação do disposto nesta Lei poderão ser estabelecidas através de Ato do Poder Executivo.



**Art. 7º** Aplicam-se a esta Lei, no que couber, as normas estabelecidas na Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.

**Art. 8º** Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação.

Nota-se que a lei publicada no Estado da Paraíba coaduna com a mesma inconstitucionalidade presente no Protocolo ICMS nº 21/2011. Afronta explicitamente a regra constitucional do art. 155, § 2º, VII, *b*.

Além disso, ocorre o que chamamos de bitributação, tendo em vista que o consumidor, ao invés de pagar apenas ao Estado de origem (alíquota interna), deverá pagar também ao Estado de destino (diferencial). “Ocorre bitributação quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador” (ALEXANDRE, 2010, p. 212). Mesmo a CF/88 sendo clara ao impor que o Estado de destino só tem direito ao ICMS se a operação interestadual for realizada entre contribuinte, a Lei nº 9582/2011 determina que seja pago, o ICMS duas vezes, sendo notória a inconformidade com a Constituição.

Fica clara a desobediência à constituição, uma vez que no comércio virtual, o consumidor final não é contribuinte, devendo ser cobrado na operação apenas alíquota interna, retida no Estado de origem.

Destarte, o diferencial de alíquota cobrado pelos Estados ao consumidor final não contribuinte, incorre em notória inconstitucionalidade.

#### 4.4 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Na inconstitucionalidade há uma desconformidade hierárquica dos comportamentos com os preceitos da constituição. Nela encontramos a inadequação de uma conduta com o texto constitucional e, é o do controle de constitucionalidade o remédio para sanar determinado vício, com objetivo de proteger a higidez constitucional.

A partir da publicação do referido protocolo, entidades como a Ordem Dos Advogados do Brasil, ajuizaram ações diretas de inconstitucionalidade perante a Suprema Corte a fim de banir a incompatibilidade do Protocolo nº 21/2011, com o texto constitucional.

O artigo 155, § 2º, VII, *b* é norma constitucional autoaplicável, ou seja,

Disposições constitucionais bastantes em si, completas e suficientemente precisas na sua hipótese de incidência e na sua disposição, aquelas que ministram os meios pelos quais se possa exercer ou proteger o direito que conferem, ou cumprir o dever e desempenhar o encargo que elas impõem (MENDES, COELHO & BRANCO, 2008, p.28).

Portanto, quando o constituinte dispõe que toda e qualquer operação e prestação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado deve-se aplicar a alíquota interna, não há o que se discutir, apenas aplicar a lei tributária em seu sentido literal, para que o legislador não incorra em desobediência com o sistema jurídico.

Na escala de normas jurídicas do nosso sistema jurídico a Constituição é a norma de maior hierarquia, e possui como uma de suas características a rigidez, onde somente poderá ser alterada através do processo de Emenda Constitucional.

O órgão legislativo, ao derivar da constituição sua competência, não pode obviamente introduzir no sistema jurídico leis contrárias às disposições constitucionais: essas leis se reputariam nulas, inaplicáveis, sem validade, inconsistentes com a ordem jurídica estabelecida. Deve, portanto, o órgão exercer o chamado controle de constitucionalidade. (BONAVIDES, 2012, p. 308).

Assim, a constituição é quem dá validade às outras normas e, a partir do momento que há alguma norma infraconstitucional ou infralegal incompatível com a Carta Magna, entra em cena o controle de constitucionalidade das leis, em que a partir do momento que algum ato jurídico desrespeitar os comandos constitucionais assegura toda ofensa da Constituição pelos entes do Poder Político.

Nas palavras de Paulo Hamilton Siqueira Jr., o controle de constitucionalidade “é a verificação da compatibilidade das normas com a Constituição, do ponto de vista material e formal, de maneira a oferecer harmonia e unidade a todo sistema”. (SIQUEIRA JR., 2011, p.137). Serve, portanto, para resguardar a supremacia da constituição e limitar os poderes.

O controle de constitucionalidade observa a violação no sentido material, quando desrespeita o conteúdo da lei, como formal, quando a norma ofende o processo de elaboração legislativo. A cobrança do diferencial de alíquota para

consumidor final não contribuinte é inconstitucionalidade material, por afetar o próprio texto constitucional.

A inconstitucionalidade material ou vício material é a incompatibilidade do conteúdo (da matéria) de uma lei ou ato normativo editado pelo Poder Público – seja norma infraconstitucional ou emenda constitucional - com os preceitos constitucionais. (DANTAS, 2009, p.165)

Com isso, percebe-se que a cobrança do diferencial de alíquota para consumidor final não contribuinte é inconstitucionalidade material, por afetar o próprio texto constitucional.

A ocorrência desse fenômeno mostra tamanha irresponsabilidade dos gestores públicos para com o cidadão. Ao comprar seu produto na Internet, cobra-se do consumidor um preço tributado duas vezes, uma no Estado de destino e outra no Estado de destino, quando na verdade deveria ser cobrado apenas uma.

A publicação do Protocolo nº 21/20011 e das leis Estaduais causou certo mal estar à sociedade, pelo modo de cobrança exacerbada e fora dos ditames constitucionais. Desta feita, encontra-se no meio jurídico diversas teses, favoráveis e contrárias à determinada inconstitucionalidade. De fato, é uma questão de extrema sensibilidade, uma vez que, de um lado tem-se que proteger o Pacto Federativo, prezando pela autonomia e igualdade dos Estados e, do outro temos o consumidor, a parte mais fraca, que tem que arcar com toda essa tributação.

Na verdade, a norma do artigo 155, § 2º, VII, *b*, foi criada em outra realidade, em outros tempos. Hoje se têm um mundo todo informatizado, e a tendência é diminuir o comércio tradicional. E como é que fica a situação dos Estados de destino desses produtos? Excluídos. Por outro lado, um protocolo não pode suprimir uma lei, nem muito menos a Constituição.

O Supremo Tribunal Federal deparou-se com inúmeras Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ajuizadas pela Confederação Nacional do Comércio e pela Ordem de advogados do Brasil.

Entre as principais ADI's que estão em trâmite no STF temos a 4765, ajuizada pela OAB, questionando a lei nº 6.041 30 de dezembro de 2010 do Estado do Piauí, a 4712, impetrada pelo Conselho Nacional de Indústria – CNI, em face do artigo 11 da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, do Estado do Ceará e a 4705, também proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil –

CFOAB, questionando os artigos 1º, 3º, 4º e 6º da Lei nº 9582 de 12 de dezembro de 2011 do Estado da Paraíba.

Os que sustentam a inconstitucionalidade do Protocolo e das normas estaduais se embasam na Constituição Federal, tendo como principais argumentos a violação ao princípio da não discriminação (art. 152), violação ao art. 155, § 2º, inciso VII, alínea 'b', ocorrendo o fenômeno da bitributação, desrespeito a regra da partilha de competência tributária, ofensa ao princípio do não-confisco, e na quebra do Pacto Federativo.

A começar pela violação ao princípio da não discriminação, previsto no artigo 152 da CF/88, que vela pela proteção do pacto federativo, proibindo os entes federativos de discriminarem entre si. Os entes federativos apesar de possuírem competência tributária, esta é limitada, não podendo os Estados estabelecerem diferenças tributárias entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, de modo a inibir as desigualdades socioeconômicas.

Sendo assim, a partir do momento que o Protocolo nº 21/2011 e as Leis Estaduais passam a exigir de outros Estados uma alíquota não prevista na constituição, há a violação do princípio da não discriminação.

Por outro lado, há também a violação do artigo 155, §2º, VII, *b* da CF/88. Vale dizer que é a Constituição diz quantas vezes o tributo vai incidir, e de que forma ele vai incidir na operação. Assim, quando a operação interestadual destina bem a não contribuinte a alíquota utilizada para fixação do *quantum debeatur* será aquela do Estado onde se deu a operação, cabendo a este o tributo devido.

A alíquota que deve ser aplicada em operações em que o destinatário não for contribuinte do ICMS é a interna, devida no Estado de origem. Isso é o que manda a Constituição (155, §2º, VII, *b*).

Entretanto, o Protocolo 21/2011 e a Lei nº 9582 do Estado da Paraíba, pretende instituir nova incidência do ICMS, cobrando do consumidor final não contribuinte que realiza compra *on-line* o diferencial de alíquota, que na verdade deve ser cobrado apenas ao consumidor final CONTRIBUINTE, entrando em contrariedade com os ditames constitucionais.

Assim explica Alexandre (2010, p. 601), tendo como exemplo o Estado de São Paulo como remetente e o Estado do Pernambuco como destinatário, onde alíquota interestadual é de 8% a alíquota interna de São Paulo é 18% e a alíquota interna de Pernambuco é 17%:

É o caso, por exemplo, da pessoa física que adquire uma mercadoria por meio de pedido via internet ou por ligação telefônica para comerciante domiciliado em outro Estado. Perceba-se que não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual (8%) ao caso. Não há diferença relevante entre a operação relatada e aquela em que o adquirente, de passagem por São Paulo, adquire mercadoria no balcão da empresa comerciante. Em ambos os casos, será aplicável a alíquota interna de São Paulo.

Com isso, deve-se ter em mente que na compra online é como se o adquirente se transportasse para o estabelecimento do vendedor de maneira virtual. É como se o consumidor estivesse presente fisicamente na empresa que efetuou a compra.

Dessa forma, não restam dúvidas que a Lei Estadual do Estado da Paraíba criou novo tributo ao exigir o diferencial de alíquota do ICMS ao consumidor final não contribuinte, causando o fenômeno da bitributação, ou seja, a cobrança duplicada de determinado tributo, pela ocorrência do mesmo fato gerador.

Outro ponto que faz parte da tese da inconstitucionalidade é a violação do artigo 150, IV, da Constituição Federal, que determina:

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

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

O princípio do não-confisco se resume na ação do Estado de apropriar-se indevidamente da totalidade ou de parcela da propriedade do cidadão através da alta tributação. A partir do momento que o Estado extrapola os limites da capacidade contributiva do contribuinte com a elevação da alíquota do ICMS, ele fere o princípio do não confisco.

Sabe-se que a alíquota deve ser proporcional ao valor do bem, entretanto, a Lei 9582/2011 e o Protocolo 21/2011 trás uma alíquota exacerbadamente superior ao valor do bem, fazendo com que haja a “mutilação parcial da propriedade particular”, causado pelo aumento imprevisível de carga tributária (SABBAG, 2012).

O terceiro argumento diz respeito à violação ao pacto federativo, em razão de o Estado da Paraíba ter criado imposto incompatível com o pacto político exposto na Constituição (artigos. 150, I, e 155, II da Constituição de 1988).

O pacto federativo preza que os Estados devem ser harmônicos entre si, sobretudo no que diz respeito às relações institucionais, ao qual legitima as restrições de ordem constitucional que devem ser obedecidas pelos Estados-Membros e pelo Distrito Federal.

A Lei Maior apresenta um recheado rol de disposições que tratam de matérias tributárias e, dentre estas está um sistema rígido de distribuição de competência tributária, onde cada ente político só pode atuar dentro dos termos da competência tributária que lhe foi outorgada pela CF/88. O legislador deve recorrer única e exclusivamente à constituição quando se tratar de competência tributária, uma vez o constituinte esgotou todo o assunto que trata desta matéria.

Todavia, o Estado da Paraíba, sem observar os ditames constitucionais, veio a violar o sistema de partilha de competência sujeitas ao ICMS, adotada pela Constituição Federal no que tange ao recolhimento de alíquota nas operações interestaduais.

Tem-se que para as operações interestaduais destinadas ao consumidor final contribuinte a alíquota aplicada será a alíquota interestadual, cabível ao Estado de origem, (art. 155, §2º, VI, a), e o diferencial de alíquota para o Estado de destino (art. 155, §2º, VII). Já nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte, a alíquota aplicável será a alíquota interna, cabível ao Estado de origem. Entretanto o Protocolo nº 21/2001 e a Lei Estadual da Paraíba violaram os limites de competência passando a exigir um tributo ocorrido fora do seu território, cabível a outro ente federativo.

Na petição inicial da ADI nº 4.705 o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil se posicionou da seguinte maneira:

O Estado da Paraíba, em verdade, ao tributar operação de circulação ocorrida fora de seu território, extrapola os limites de sua competência e busca alcançar fatos geradores OCORRIDOS NO TERRITÓRIO DE OUTRO ENTE, ao qual, ademais, a Carta destinou a totalidade da arrecadação tributária na hipótese de venda a consumidor final. O princípio constitucional adotado para as vendas diretas a consumidor final foi o da TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA ORIGEM, sendo indubitável que a Lei ora questionada viola tanto a partilha constitucional de competência (por adentrar o campo de tributação alheio), quanto à própria partilha constitucional de receitas (que, no caso, cabem ao estado de origem).

Nessas condições, pode-se afirmar que se não há qualquer previsão legal para a exigência de adicional antecipado, sua exigência consiste, também, em verdadeira ofensa ao princípio constitucional

do pacto federativo, daí a inconstitucionalidade que ora requer seja declarada.

Destarte, como não há qualquer previsão legal para exigir-se determinado adicional, os Estados individualmente, não podem mudar o sistema constitucional. As regras constitucionais impostas pela Constituição ao ICMS não se opõem a autonomia dos Estados. Estas são explícitas e, além do mais não deixam dúvidas ao seu intérprete.

O artigo 150, I, da CF, que traz em seu bojo o princípio da legalidade tributária, exige que a hipótese de incidência de qualquer tributo deve ser estar previsto em lei para que haja posterior cobrança. Dessa forma, a instituição de um tributo só pode ser feito por meio de uma Lei Complementar. Seria necessário que a Lei Complementar 87/96 que trata do ICMS trouxesse a previsão para a exigência desse diferencial de alíquota.

No que diz respeito ao teor constitucional que se sobrepõe às operações interestaduais sobre destinatários contribuintes do imposto, a Ordem de Advogados do Brasil, na ADI nº 4.705, que é uma das ações propostas no Supremo Tribunal Federal para o fim de declarar inconstitucional a Lei nº 9285 e suspender a cobrança pelo estado de destino, dispôs:

É evidente que a Lei Estadual nº 9.582, de 12 de dezembro de 2011, invade previsão que somente a Lei Complementar nº 87/96 podem dispor, e, no particular, desrespeita o princípio da legalidade genérica, a teor do artigo 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Afora a legalidade genérica, o Poder de Tributar sujeita-se a uma legalidade específica, mais rigorosa, que se traduz no princípio da estrita legalidade, sendo vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei complementar que o estabeleça e, muito menos, ser regulamentada por Atos do Poder Executivo como autoriza o art. 6º da norma combatida.

Sendo assim, uma simples Lei Estadual não pode cobrar um imposto apenas pelo fato de o Estado estar com sua recita abalada, minorada. Tem-se que observar os princípios constitucionais, e mais, obedecê-los rigorosamente.

Outro argumento situa-se na liberdade de tráfego, previsto no art. 150, V, *in verbis*:

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

[...]

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

Referido princípio objetiva evitar que os entes federativos criem tributos que impeçam a circulação de pessoas e bens de um Estado para outro, ou de um município para outro, ressalvada a cobrança do pedágio.

Apesar de o ICMS constituir uma exceção a regra deste princípio, uma vez que há a possibilidade de cobrança do ICMS interestadual, não se pode aumentar a cobrança desse imposto sem nenhum aparato legal, pois este aumento causa certo empecilho fiscal entre os Estados. Por esta razão, que a Lei nº 9582/2011 está em contradição com o princípio da liberdade do tráfico.

No mais, foram expostos os argumentos que amparam a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS em razão das compras feitas pela internet, com ênfase nas operações interestaduais de consumidor final não contribuinte.

Em contrapartida, os Estados a favor da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota asseguram em sua tese a ocorrência de fato gerador do ICMS dentro da comarca do ente federativo consumidor, como também a violação aos objetivos da república mais especificamente ao tratamento das desigualdades sociais. Mostram que tal situação é um caso de mutação constitucional, que será analisada posteriormente.

O argumento primordial é o local na qual o consumidor efetua a compra, ou melhor, o local onde há a ocorrência do fato gerador. Os defensores da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS sustentam que o fato gerador ocorre no seu território, pois o consumidor efetua a compra da sua própria casa e a empresa juntamente com suas mercadorias estão localizadas no município destinatário.

A existência do estabelecimento ao invés de ser um lugar físico, transforma-se em um ambiente virtual, onde o estabelecimento é capaz de funcionar em qualquer lugar do país, sem a necessidade de o consumidor ir até ele fisicamente. Basta se conectar a rede mundial de internet para efetuarem suas compras. É apenas uma ferramenta disponibilizada aos consumidores que tem acesso a



internet, dando-lhes comodidade. Mas isso não deixa de ambas se encontrarem em lugares diferentes, e de ser possível a cobrança do imposto.

É o que está previsto na Lei Complementar nº 87/96, na qual o local da operação para efeitos de cobrança do imposto, em se tratando de bem ou mercadoria é o estabelecimento onde esta se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador (art.11).

Outro argumento utilizado pelos adeptos da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota é o ferimento ao artigo 3º, III, da CF, mais especificamente a redução da desigualdade regional e social (artigo 170, VII, da Constituição), um dos objetivos fundamentais da República.

O constituinte idealizou que a economia do Estado Brasileiro tem de crescer num todo e não somente em algumas regiões. Tanto que até mesmo quando da determinação de tributos, admite-se a aplicação de alíquotas diferenciadas por regiões, visando-se à diminuição das desigualdades.

Como as empresas que realizam as maiores vendas de produtos estão localizadas nas regiões Sul e Sudeste e, portanto, possuem um alto índice econômico e industrial, gerará uma desigualdade social entre as regiões menos desenvolvidas, que deixarão de se angariar do imposto. Dessa forma, há uma necessidade de arrecadação do ICMS por todos os Estados, a fim de impedir a desigualdade.

Será bem mais benéfico ao consumidor comprar na internet, pagar um preço com imposto reduzido, por calcular-se utilizando apenas a alíquota interna do que adquirir um produto no comércio físico, que pagará um preço bem maior, porque além da alíquota interestadual para o estado de origem, o consumidor final arcará com o diferencial de alíquota para o estado de destino. Dessa forma, o Estado de destino passa sentir significativa redução na arrecadação do tributo.

Para os que sustentam essa tese, é uma forma de por em prática a justiça fiscal, sem deixar de ter como objetivo a arrecadação do imposto. Para a edificação de uma nação mais igualitária, é primordial que todos contribuam na medida de suas possibilidades. Da mesma forma, o Estado para se manter, tem de ser eficiente na utilização das verbas públicas, fazendo valer a igualdade assegurada na constituição e cumprir a redução das desigualdades impostas na delimitação da ordem econômica e financeira.

O que há na verdade é um ‘concerto’ na tributação interestadual, para que todos Estados arrecadem de maneira igualitária, sem causar desconforto para os menos desenvolvidos.

Por fim, afirma que a situação é questão de mutação Constitucional, como bem assegura o ex-ministro Ayres Britto: “É caso de mutação constitucional por alteração do quadro factual, cultural, do País” (ADI 4705 Referendo-MC/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, 23/02/2012).

Os defensores da constitucionalidade da invocam que o artigo 155 da CF, é uma norma ultrapassada, uma vez que na realidade atual o consumidor não mais necessariamente precisa deslocar-se fisicamente a uma loja para comprar um produto. Ao tempo da feitura da Constituição de 1988 não havia a possibilidade do e-commerce. Não teria como o constituinte prevê essa evolução tecnológica. Hoje o consumidor adquire uma mercadoria dentro da sua própria casa por meio da internet.

A mutação ou transação constitucional é uma mudança informal da constituição, que permite a releitura do texto à luz de novos fatos ou sociedade. Desse modo, há uma mudança no sentido, na concepção, sem alteração formal do texto.

Bulos (1997, p.57) conceitua a mutação constitucional como:

O processo informal de mudança da Constituição, por meio do qual são atribuídos novos sentidos, conteúdos até então não ressaltados à letra da *Lex Legum*, quer através da interpretação, em suas diversas modalidades e métodos, quer por intermédio da construção (*construction*), bem como dos usos e costumes constitucionais.

Destarte, a hermenêutica jurídica feita aos ditames constitucionais, com relação ao *e-commerce* deve ter como o objetivo a vinculação às premissas irretocáveis lá descritas, como a repartição tributária e o desenvolvimento igualitário de todos os entes da federação.

#### 4.5 PRECEDENTES DO STF

O Excelso Supremo Tribunal Federal, órgão máximo de cúpula da justiça Brasileira, responsável pela guarda e interpretação das normas constitucionais, exerce o papel soberano de retirar do mundo jurídico normas incompatíveis com a Constituição Federal.

Nesse diapasão, a Suprema Corte, no que tange as discursões sobre a constitucionalidade ou não da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, exigida pelo Protocolo nº 21/2011 e por algumas Leis Estaduais, destinadas consumidor final não contribuinte que realizam compras pela internet, em um primeiro momento deu parecer no julgamento da ADI nº 4628 impetrada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), e suspendeu a eficácia do [Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011](#), do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Em seu posicionamento na análise da medida cautelar da ADI nº 4628, o Ministro Luiz FUX (2014) argumentou:

Os estados não podem, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, simplesmente instituir novas regras de cobrança de ICMS, desconsiderando a repartição estabelecida pelo texto constitucional, sob pena de gerar um ambiente de “anarquia normativa”. O afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação. Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas.

Com isso, o ministro mostrou parecer favorável a inconstitucionalidade do Protocolo nº 21/2011, uma vez que o legislador derivado não pode modificar normas constitucionais, editando preceitos normativos contrários a supremacia da Carta Magna. É indispensável a observância de sua magnitude. Além disso, os Estados não podem extrapolar os limites de sua competência.

A decisão possui efeito *extunc*, ou seja, retroagem a data da publicação da lei, a fim de dar segurança jurídica e proteger o interesse social. Desse modo,

ficam impedidos os Estados-Membros de exigirem a cobrança do diferencial de alíquota até que o STF julgue o mérito, mantendo ou modificando sua decisão.

Em outra oportunidade, o supremo deu parecer no julgamento da medida cautelar pleiteada contra o Estado do Piauí na ADI nº 4565, tendo como relator o Ministro Joaquim Barbosa, em 2011. Referido antecedente foi 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.

Dentre os argumentos apresentados pelo citado ministro, está a incoerência do texto da lei impugnada com a Constituição, afirmando que não é possível que o texto constitucional seja alterado individualmente por cada ente político, e sugeriu uma reforma tributária, a fim de provocar uma mudança da atual estrutura de legislação do imposto ora discutido, o ICMS, para que a tributação seja mais igualitária, priorizando o crescimento da economia brasileira, que tem sido prejudicado em razão da má distribuição de competência adotada do sistema tributário atual.

Indagou também a falha na fixação da alíquota interestadual, que apenas poderá ser fixada por meio de resolução do Senado Federal, e não por meio de protocolo, como ocorreu no Protocolo Nº 21/2011.

O ministro Joaquim Barbosa (2011) assim pronunciou sobre esse tema por ocasião da análise do pedido de concessão da liminar na Ação de Direta Inconstitucionalidade nº 4.565:

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

Com isso, ele comprova que para cada caso existe uma alíquota a ser aplicada. Não pode o legislador individualmente mudar o texto constitucional. O caso em tela mostra uma operação interestadual cuja mercadoria é destinada a consumidor final não contribuinte, na qual esteja descaracterizado a comercialização, portanto, a alíquota a ser aplicada é a interna.

A legislação atacada é contrária ao critério de partilha de competência adotada pela constituição. Nesta situação, o princípio adotado é o da origem, ou seja, o tributo é cabível ao Estado de origem, exclusivamente. Dessa forma, “adequado ou não, o modelo escolhido pelo Constituinte de 1988 para prover essa harmonia e a indispensável segurança jurídica se fixou na “regra da origem” (Joaquim Barbosa, ADI 4.705, 2011).

Ao ser ajuizada a ADI nº 4.705, com intuito de impugnar a Lei 9582/2011 do Estado da Paraíba, que possui o mesmo conteúdo da ADI nº 4565 e, o STF julgou a cautelar nos mesmos moldes, a saber:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA.

1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição).

2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição).

3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais.

4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

(ADI 4705 DF, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Data de Julgamento em 19/12/2011)

Por se tratar de matéria semelhante a ADI nº 4565, o Supremo manteve a decisão, enfatizando o acontecimento de uma nova guerra fiscal. Traz na sua decisão o fato da Lei Estadual infringir os limites de competência tributária adota pela constituição, exigindo imposto que cabe a outro ente federativo. Revela a violação ao princípio da liberdade de tráfego de bens e pessoas, na qual não pode haver a diferenciação na cobrança de imposto singelamente considerados pelos Estados-membros, substituindo a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, vindo a causar certo empecilho na circulação da mercadoria.

Além disso, invoca que esta situação é uma nova faceta da guerra fiscal, na qual os Estados buscam atrair mais empresas oferecendo benefícios e incentivos fiscais, para aumentar seu índice socioeconômico. Afirma que o judiciário deve procurar manter uma decisão unânime a fim de sanar o aparecimento das várias ramificações da guerra fiscal, tendo em vista que a má prestação jurisdicional pode tornar este quadro irreversível.

No discurso de Joaquim Barbosa (2011) em sede de análise da medida cautelar da ADI nº 4705 (Estado da Paraíba) alega:

Além da segurança jurídica institucional, a retaliação unilateral prejudica o elemento mais fraco da cadeia de tributação, que é o consumidor. Em princípio, os comerciantes têm alguma flexibilidade para repassar o aumento da carga tributária aos consumidores, mediante composição de preços. Porém, nem todos os consumidores serão capazes de absorver esses aumentos. Aqueles que o fizerem terão ainda de enfrentar um obstáculo com cuja validade não me comprometo, imposto pela conjugação da regra do art. 166 do CTN com a legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores pagos indevidamente. Como a pessoa que suportou a carga econômica do tributo não tem legitimidade para pleitear a restituição, e se costuma exigir dos vendedores a obtenção de autorizações individuais dos consumidores para formulação desse pedido, a tendência é que o recolhimento indevido se torne fato consumado de difícil reversão.

Por isso, não cabe apenas nos preocupar com o Pacto Federativo, ou com a desigualdade regional e social dos Estados. O consumidor é o principal alvo dentro desse impasse jurídico, uma vez que este é quem receberá o ônus de pagar o preço bitributado.

Assim, pra se estancar o problema de forma definitiva, é necessário uma reforma estrutural da sistemática relativa a tributação por ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, especialmente no que tange o comércio eletrônico, seguimento que não pra de crescer no nosso país.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de medida cautelar das ADI's 4565 do Estado do Piauí, e 4705 do Estado da Paraíba, manteve seu posicionamento contrário à constitucionalidade do diferencial de alíquota, vindo a suspender *extunc* as leis estaduais que exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial.

E para tanto, não resta dúvidas que o Egrégio Tribunal ao apreciar o mérito das citadas ADI'S deve manter a favor da inconstitucionalidade destas, como também do Protocolo que deu ensejo a publicação das leis estaduais que tratam do tema. O Poder Judiciário precisa agir urgentemente, para sanar os efeitos exacerbados da guerra fiscal, para que não venham a atrasar o desenvolvimento nacional.

## 5 CONCLUSÃO

Nota-se que o ICMS, é o tributo de maior arrecadação dentro do sistema tributário brasileiro, abrangendo qualquer tipo de mercadoria, sendo para os Estados-membros e Distrito Federal, o principal meio de sustentação. É centro de grandes disputas de arrecadação entre os Estados de origem e Destino.

Entretanto, a fim de evitar a guerra fiscal entre os Estados a Constituição Federal no art. 155, § 2º, VII, “a”, reforça a arrecadação tributária dos Estados-membros menos industrializados por meio do diferencial de alíquota do ICMS como forma de minimizar a escassez de recursos tributários nesses Estados mais pobres da federação, situados na região Norte e Nordeste do país. Mas, para ser aferido esse diferencial, é imprescindível a Resolução do Senado Federal disciplinando as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais entre os Estados-membros e suas respectivas regiões, como base no artigo 155, § 2º, IV da Constituição Federal e a Resolução 22/89.

Nesse tom, a Resolução 22/89 dispôs que a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais será de 12%, no entanto, a partir de 1990, 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 de 7%.

Portanto, o diferencial de alíquota do ICMS pertencente aos Estados-membros de destino desenvolve-se aritmeticamente dependendo da aplicação da alíquota interestadual regulada pela Resolução 22/89 para em seguida proceder-se a diminuição do percentual da alíquota interna do Estado de origem, apurando-se, assim, o diferencial que será receita pública adicional para o Estado-membro de destino, mas que depende que os destinatários dos bens e serviços seja consumidor final localizado em outro Estado, ou melhor, contribuinte do ICMS. Caso contrário, não haverá competência tributária ao Estado-membro de destino recolher esse diferencial de alíquota nos termos do art. 155, § 2º, VII “b” da Constituição Federal.

Desse modo, se o destinatário dos bens e serviços localizado em outro Estado não for consumidor final do ICMS, isto é, contribuinte do ICMS não há capacidade tributária desse reforço constitucional de arrecadação do ICMS.



Os Estados menos desenvolvidos por sua vez, sentindo-se prejudicados, a fim de proteger a sua receita, passam a tomar medidas para equilibrar a distribuição dos recursos no país. Indignados com o texto constitucional no que tange as operações interestaduais de circulação de mercadorias à consumidor final não contribuinte, os Estados consumistas passaram a instituir uma nova cobrança do ICMS cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, ou mais especificadamente, por meio de internet, telemarketing ou showroom. Todavia, infelizmente, a solução encontrada, mesmo justificada pela justiça fiscal, na violação ao princípio da desigualdade social encontra-se eivada de inconstitucionalidade.

Não foi difícil se chegar a essa conclusão. Para fundamentar o tema proposto, o presente trabalho apresentou de forma sucinta a relação jurídica tributária e os aspectos gerais do tributo. Constatou-se que a relação jurídica tributária pode ser formal ou material, e possui como elementos o Estado e o contribuinte, interligados por um vínculo obrigacional, em que ambos ficam subordinados a lei de forma igualitária. E mais, a norma jurídica tributária é formada pelo antecedente, no caso a hipótese de incidência, uma situação descrita em lei abstratamente, e pelo consequente, quando o fato descrito, acontece literalmente no mundo real, conhecido como fato gerador.

É a partir daí que nasce a obrigação tributária. O antecedente é formado pelo critério espacial, temporal e espacial, ou seja, onde, quando e como nascerá a relação jurídica tributária. E o consequente é formado pelo critério pessoal e quantitativo, ou seja, os sujeitos da relação jurídica tributária e o quantum real do tributo devido, calculado através da base de cálculo e da alíquota.

Nessa oportunidade, também foi explanado as espécies de tributo, suas características e classificações, como também as fontes do direito tributário, para compreender.

Bem como, verificou-se as principais características do imposto estadual ICMS, e as regras constitucionais aplicadas a ele. O ICMS está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988. É tributo de competência estadual, e incide sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Caracterizado como tributo de consumo, indireto, de natureza fiscal e real, obrigatoriamente não cumulativo e facultativamente seletivo. Cabe aqui mostrar que, em se tratando de aquisição feita pela internet, através dessas informações pode-se entender que,

quem paga pelo tributo é o consumidor final (consumo). Em se tratando das operações interestaduais à consumidor final, mostrou-se que há uma diferença entre quem é contribuinte e quem não é contribuinte. O primeiro é aquele que adquire o produto para uso pessoal, e o segundo trata-se do que adquire o produto para comercialização ou industrialização. A Constituição prevê que o consumidor final não contribuinte pagará alíquota interna ao Estado de origem, e que o contribuinte pagará alíquota interna ao Estado de origem e a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, com base no sistema de alíquota apresentado na Resolução nº 22/89 do Senado Federal.

Posteriormente, passou-se a examinar o do diferencial de alíquota em si, seu conceito e sua forma de aplicação, bem como a grande problemática da inconstitucionalidade do diferencial cobrado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 do CONFAZ, e da Lei nº 9582/2011 do Estado da Paraíba. Revelou-se os argumentos dos que entendem ser constitucional, baseando-se na justiça fiscal, na ocorrência de fato gerador do ICMS dentro da comarca do ente federativo consumidor, como também a violação aos objetivos da república mais especificamente ao tratamento das desigualdades sociais, mostrando que tal situação é um caso de mutação constitucional. Para os adeptos da inconstitucionalidade, fundamentam-se na tendo como principais argumentos a violação ao princípio da não discriminação (art. 150, V), violação ao art. 155, § 2º, inciso VII, alínea 'b', ocorrendo o fenômeno da bitributação, desrespeito a regra da partilha de competência tributária, ofensa ao princípio do não-confisco, e na quebra do Pacto Federativo.

Contudo, o STF em julgamento de medida cautelar, decidiu pela inconstitucionalidade, acabando por suspender o Protocolo nº 21/2011 e as leis estaduais que exigem a referida cobrança, sob o argumento de que a até então a melhor solução é seguir os ditames constitucionais, propondo uma reforma tributária. Além disso, afirmou que esta em jogo não só o pacto federativo, mas também o consumidor, o elemento mais fraco da cadeia de tributação, principal prejudicado com a ocorrência dessa guerra fiscal.

Sendo assim, não se preconiza que seja constitucional instituir a cobrança do diferencial de alíquota sob qualquer argumento. Trata-se de uma situação delicada, que envolve muitos fatores. Se uma situação está prevista na Lei Maior, não pode um simples Protocolo vir a mudar o texto constitucional. Para se criar um tributo, necessita-se de lei anterior que o defina, sob a obediência do princípio da legalidade

tributária. Os Estados individualmente não possuem competência tributária para exigir um tributo do outro.

A Constituição está acima de todas as leis, e não pode ser violada de maneira tão esdrúxula. A análise desse caso tem de ser feito de forma moderada, observando todos os elementos envolvidos, não só a situação dos Estados, mas também dos contribuintes, a fim de que a decisão não venha a ser injusta e descabida, pois o intuito da inconstitucionalidade do diferencial de alíquota do ICMS no comércio eletrônico não é apenas não haver a cobrança em si para defender apenas os direitos dos contribuintes, mas também, para que o Poder Legislativo venha a criar uma norma aplicável a estas operações, protegendo a segurança jurídica, e os interesses estatais.

Ante o exposto, tem-se que é inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS feita pelo Estado da Paraíba em razão das compras feitas pela Internet, por haver uma norma constitucional vedando esta cobrança absolutamente. Dessa forma, só pode haver a cobrança quando a aquisição ocorrer interestadualmente ao consumidor final não contribuinte, com base no texto constitucional.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed.atu. eampl. -São Paulo: Malheiros, 1999.

BEVILACQUA, Lucas. **ICMS E GUERRA FISCAL**. Disponível em: <<http://revista.pge.go.gov.br/index.php/revistapge/article/viewFile/96/80>>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro**, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 33**, de 11 de dezembro 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 24**, de 7 de janeiro 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: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 22 de dez 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, 16 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei do Estado da Paraíba nº 9.582**, 12 dezembro de 2011. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS nº 21**, 1º de Abril de 2011. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms21\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms21_2011.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ – Convênio ICMS nº 133**, 12 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Regimentos/Regimento%20CONFAZ%20-%20CV%20133-97%20.htm>>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 22**, de 1º de junho de 1989. Estabelece alíquotas 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. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm>>. Acesso em: 22 de dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal - **ADI 1857** SC, Relator: Min. Moreira Alves, Data de Julgamento em 05/02/2003, Data de Publicação: DJ 07/03/2003 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/verProcessoAndamento.asp?numero=1857&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipojulgamento=M>> Acesso em: 10 de nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal - **ADI 4705** DF, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Data de Julgamento em 19/12/2011, Data de Publicação: DJe-022 DIVULG 31/01/2012 PUBLIC 01/02/2012 RDT n. 199, 2012, p. 192-194) Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22870733/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4705-df-stf>> Acesso em: 13 de jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Petição Inicial ADI 4705/DF**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4184114>> Acesso em: 14/02/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar - ADI 4565/PI**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Data de Publicação: 07/04/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4035992>. Acesso em: 10/02/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar - ADI 4628/DF**, Rel. Min. Luiz Fux, Data de Publicação: 19/02/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4105102>>. Acesso em: 27/02/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **REFERENDO-MCADI 4705/DF**, Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2192716>. Acesso em: 30/01/2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27. Ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

BULOS, UadiLammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. Ed. – Rio de Janeiro, Lumes Juris, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. Ed. rev. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de empresa**. 22. Ed, - São Paulo: Saraiva, 2010.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Direito Processual Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2009.

FISCHER, Octávio Campos. **As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/direito/article/download/9379/6472%E2%80%8E>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

HARADA, Kiyoshi. Tributos indiretos representam custos das mercadorias e dos serviços. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1423, 25 de mai. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9931>>. Acesso em: 4 fev. 2014.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. Ed. rev. atual. eampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARIA SOBRINHO, Ricardo k. de. **PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**. Dissertação de Mestrado apresentada à Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Estado do Paraná. Curitiba, 2006. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/5699/cide-dissertacao.pdf%20;jsessionid=85CFE66C7D94BAC17A75AA34A36383FE?sequence=1>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23 ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

PAULSEN, Leandro. **DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E NÃO-INCIDÊNCIA**. Disponível em: [http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalhe.asp?ID=27](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=27). Acesso em: 12 de fevereiro de 2014.

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 8. Ed. – Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Izequias Estevam dos. **Manual de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 9. Ed. rev., atual. eampl. – Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. **Direito Processual Constitucional**. 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. Ed. atual. eampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 1995.