



ARTIGO ORIGINAL

A INCONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE

Ramon Henrique Santos Fávero¹

Faculdade Novo Milênio, Vila Velha/ES – Brasil

Ludmila Aparecida Tavares²

Faculdade Estácio de Sá de Vila Velha, Vila Velha/ES – Brasil

RESUMO – A inconstitucionalidade da bitributação do ICMS no E-commerce. O presente artigo consiste em uma análise atual acerca do vício de constitucionalidade de algumas normas estaduais que preveem a múltipla incidência do ICMS sobre um mesmo fato gerador, causando Guerra Fiscal entre os diversos Entes Estatais, haja vista que cada Estado quer usar sua competência tributária para arrecadar mais com a receita advinda do ICMS. O interesse pelo estudo do tema parte da premissa de que a dupla incidência do ICMS no e-commerce é um fato relativamente novo que permeia o ordenamento jurídico, sobre o qual ainda estão pendentes no Supremo Tribunal Federal algumas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, tendo sido, até o momento, deferidas liminares suspendendo a eficácia de tais normas estaduais. Serão apresentados também conceitos básicos inerentes ao Direito Tributário, sem os quais torna-se impossível a adequada compreensão deste artigo, de modo que o leitor possa se localizar no tema proposto.

Palavras-chave: ICMS; Bitributação; Inconstitucionalidade; Guerra Fiscal; Comércio eletrônico.

ABSTRACT – Unconstitutionality of double taxation the GST on E-commerce. The present article is an analysis about the current addiction to the constitutionality of certain state rules that predict the incidence of multiple ICMS on the same taxable event, causing Tax War between the various federal states, considering that each state wants to use its taxing power to profit more from the ICMS's revenue. The interest in studying the subject assumes that the double taxation of ICMS on e-commerce is a relatively new practice that pervades the legal system, on which are still pending in the Supreme Court some direct actions of Unconstitutionality. Also will be presented some basic concepts inherent of Tax Law, without which it becomes impossible a proper understanding of this article, so that the reader can be located immediately on the proposed topic.

Keywords: ICMS. Double taxation. Unconstitutional. Taxwar. E-commerce.

1 INTRODUÇÃO

¹ Advogado formando pelo do curso de Direito da Faculdade Novo Milênio. Pós-graduando em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp/LFG. e-mail: ramon@faveroadvogados.com

² Professora Universitária no Curso de Direito da Faculdade Estácio de Vila Velha. Servidora Pública Estadual. Especialista em Direito Público pela Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). Email: ludmilatavares@yahoo.com.br

É notória a importância do estudo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, comumente denominado ICMS, eis que tramitam na Suprema Corte algumas ações com o fito de se insurgir contra a sistemática da incidência do ICMS nos diversos tipos de operações envolvendo mercadorias e serviços, principalmente quando envolve comércio eletrônico entre o fornecedor sediado em um Estado diferente do Estado em que se situa o consumidor final.

O presente estudo focar-se-á em analisar a constitucionalidade das teses adotadas nessas ações, visando, ao final, visualizar na prática a importância do estudo teórico aqui apresentado, além de explanar ao leitor os aspectos básicos relativos ao ICMS, a fim de que até os mais incautos se inteirem sobre as particularidades sobre o assunto.

As ações judiciais que serão objeto deste estudo referem-se exclusivamente às que versam acerca da incidência múltipla de ICMS sobre as operações interestaduais de mercancia envolvendo a loja virtual (fornecedora) sediada num Ente Estatal, e o consumidor final localizado em outro Ente Estatal diverso do que se localiza a loja virtual, utilizando-se, para tanto, da navegação na internet como meio e suporte para a negociação de mercadorias.

O objeto principal dessas ações judiciais tem escopo na Guerra Fiscal havida entre os Estados da Federação, haja vista que ambos os Entes Estatais (produtor e consumidor) se acham legitimados para tributar a operação de circulação de mercadoria envolvendo lojas virtuais e o consumidor final, o que ocasiona um ônus ao consumidor, e que é, *a priori*, totalmente inconstitucional, conforme se demonstrará por meio deste artigo.

Não obstante à apresentação de conceitos básicos sobre o ICMS, também serão apresentados conceitos inerentes ao comércio eletrônico (*e-commerce*), com o objetivo de enriquecer o estudo, utilizando-se de conceitos que estão em voga hodiernamente na doutrina atual.

A pesquisa bibliográfica foi realizada em diversas obras de renomados doutrinadores e pesquisadores na área do Direito Tributário, com o objetivo de entender sistematicamente os institutos básicos aqui apresentados, não deixando de utilizar a pesquisa documental por meio de disposições legais e jurisprudências, a fim de melhor fundamentar as correntes doutrinárias aqui propostas.

Cumpre deixar claro que a metodologia utilizada para a realização do presente estudo baseia-se no método indutivo, visando o aprimoramento das informações apresentadas, utilizando-se ainda de contrastes entre as teses e antíteses encontradas neste estudo.

2 A INCONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE

2.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DO ICMS

Pelo fato de o estudo desenvolvido aqui tratar-se de Direito tributário, para começar vale ressaltar e deixar bem claro o conceito de tributo, que está bem delineado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), conforme abaixo:

Art. 3º 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.

Pode-se extrair do conceito apresentado que o tributo é um pagamento, em regra, pecuniário, exigido pelo Estado utilizando-se do seu poder de império, isto é, da sua soberania, que seja diverso de multa, eis que não consiste em coibição de ato ilícito, com previsão legal para a sua instituição e cobrado por atividade vinculada, ou seja, sem concessão de discricionariedade ao administrador (ALEXANDRE, 2011)

Assim, o ICMS, tributo cujo *nomen juris* é imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias³ e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem natureza jurídica de imposto, cuja competência⁴ para sua instituição é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conforme art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Como se pode ver, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, incidirá sobre estas o ICMS.

Além disso, sabe-se que o ICMS é o imposto de maior arrecadação no Brasil e possui caráter indiscutivelmente fiscal⁵, não obstante a Constituição Federal abrir a possibilidade de ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme art. 155, §2º, III da CF/88, e caso tal permissividade seja usada poderia proporcionar visível tom de extra fiscalidade ao tributo, tendo em vista que sua incidência seria maior sobre mercadorias e serviços consumidos pela população

³ Não querendo aprofundar no conceito de mercadoria, sob o qual pende uma acirrada discussão no âmbito doutrinário, José Souto Maior Borges (1980 apud ALEXANDRE, 2011, p. 603) entende que “mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se 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”.

⁴ Para Hugo de Brito Machado (2007, p. 69) “a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária tem, definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada”.

⁵ Segundo Hugo de Brito Machado (2007, p. 95), “quanto ao seu objetivo, o tributo é: a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; b) extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; c) parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

com maior capacidade contributiva, visando à redistribuição de renda. (ALEXANDRE, 2011).

Ricardo Alexandre, sobre tal imposto, afirma que:

Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se ICM, por incidir apenas sobre a circulação de mercadorias. Com a nova Carta Magna, foram acrescidos ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Daí o acréscimo da letra “S” à sigla, de forma que a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS (ALEXANDRE, 2011, p. 602).

Destarte, além de, atualmente, o ICMS abarcar a circulação de mercadorias, com a chegada da Carta Magna de 1988, o dito imposto passou a englobar também o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação.

No que atine aos princípios tributários, o ICMS submete-se a alguns deles. Pode-se dizer que o mais importante desses é o princípio da legalidade, com previsão legal no art. 150, I da CF/88, conforme abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Assim, vale dizer que na previsão do art. 150, I da Constituição Federal está consagrado o princípio da legalidade tributária, em cujo dispositivo, segundo Eduardo Sabbag (2009, p. 24) “prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio de lei”, de forma que o ICMS, por possuir natureza de tributo, submete-se a este princípio, cuja ratificação se encontra de forma genérica no art. 5º, II, da CF/88, sob a seguinte disposição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;(grifou-se)

Submete-se ainda o ICMS ao princípio da anterioridade de exercício, o qual se encontra previsto no art. 150, III, b, CF/88, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III - cobrar tributos:
[...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Desta alínea extrai-se o princípio da anterioridade de exercício ou anterioridade comum, sob o qual, em regra, submete-se o ICMS, exceto o ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica prevista em lei complementar, nos termos do art. 155, §4º, IV, CF/88.

Para Robinson Sakiyama Barreirinhas (2009, p. 162) “o princípio da anterioridade é uma norma que fixa um limite objetivo bastante claro à tributação. Trata-se de princípio específico do direito tributário, que serve a um princípio constitucional mais amplo: o da segurança jurídica”.

Além disso, explica Barreirinhas (2009) que no princípio da anterioridade de exercício há o impedimento do legislador de exigir a exação fiscal no mesmo exercício financeiro em que esta tenha sido instituída ou majorada.

Assim, sabe-se que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar qualquer tipo de tributo - inclusive o ICMS - no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou.

Há ainda outro princípio constitucional, incluído recentemente no texto da Carta Magna, sob o qual se submete o ICMS, encontrando previsão legal no art. 150, III, c, CF/88, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III - cobrar tributos:
[...]
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A tal princípio dá-se o nome de princípio da anterioridade nonagesimal ou mitigada, por meio do qual é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos

Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Destarte, com a cumulação legal de ambos os princípios (anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal), Luciano Amaro ensina que:

[...] a Constituição exige [...] que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. (AMARO, 2006, p. 121)

Aplica-se sobre o ICMS, também, o princípio da capacidade contributiva encontrando-se disposto no art. 145, §1º, CF/88, conforme a seguir:

Art. 145[...]

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

Barreirinhas faz uma importante observação sobre tal princípio, como se pode ver abaixo *ipsis literis*:

A capacidade contributiva, que tomamos como sinônimo de capacidade econômica para fins de nossos estudos tributários, parte de uma premissa aceita universalmente, de que os súditos do Estado devem pagar tributos conforme e na proporção de suas riquezas. Embora a capacidade econômica para pagar tributo seja aferível ao analisar-se a totalidade da riqueza de cada contribuinte em face da totalidade dos tributos por ele suportado, em matéria tributária a capacidade contributiva é avaliada objetivamente, com relação a cada um dos tributos. (BARREIRINHAS, 2009, p. 153))

De acordo com Ricardo Alexandre (2011, p. 128) “o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”, visando à consecução da justiça no âmbito do Direito tributário.

Ratificando o entendimento, Eduardo Sabbag (2009, p. 108) entende que “a capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas”, estando o ICMS submetido aos efeitos deste princípio.

Assim, apesar das diversas definições doutrinárias, é pacífico o entendimento que o princípio da capacidade contributiva depende do da isonomia, de forma que há um liame entre eles, tornando-os interdependentes e inseparáveis.

Ademais, deve-se ter em mente o conceito de base de cálculo, sendo entendida esta, segundo consta no próprio sítio do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2012), como a “grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* do imposto” ou “valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto a fim de individualizá-lo em cada caso”.

Ainda no que tange à base de cálculo do ICMS, Hugo de Brito Machado afirma que:

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas (MACHADO, 2007, p. 395).

Assim, a alíquota do ICMS será calculada, em regra, em cima do valor da operação de circulação de mercadoria ou sobre o preço do serviço prestado, não obstante o respeito às situações específicas inseridas na Lei Complementar 87/1996 (BRASIL, 1996).

No que se refere ao sujeito passivo do ICMS, consta na Lei Complementar 87/1996 a sua definição pormenorizada, conforme vê-se a seguir:

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.

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

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

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

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

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

Em relação à definição do sujeito passivo do ICMS, bem ensina Robinson Barreirinhas que:

Contribuinte, a princípio, é quem promove a circulação de mercadorias ou presta serviços como meio de vida, empresarialmente, ou, no texto da lei, com habitualidade. Há que existir o intuito comercial, empresarial ou profissional na atividade (BARREIRINHAS, 2009, p. 500).

O professor Ricardo Alexandre explicando melhor, defende que:

[...] é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto. Caso contrário, a alienação será considerada esporádica, e o vendedor será tido por 'alienante comum', não contribuinte do imposto, como no exemplo do particular que aliena seu veículo com o intuito de comprar um outro (ALEXANDRE, 2011, p. 634).

Destarte, contribuinte/sujeito passivo do ICMS será o responsável pela circulação de mercadorias ou pela prestação de serviços, que os faça com habitualidade ou em volume, caracterizando intuito comercial.

Vistos os principais aspectos acerca do ICMS, passar-se-á ao estudo da sistemática de incidência deste imposto nas operações interestaduais de circulação de mercadoria.

2.2 ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Pelo fato de o ICMS ser um imposto cuja competência para instituição é do Ente Estatal e para evitar guerra fiscal, haja vista ser essa a consequência de se atribuir a entes menores a criação e administração de um tributo que grava toda a economia, a CF/88, visando minimizar o problema, trouxe em seu arcabouço um arsenal de regras que tentam conter a competição predatória entre os Estados-membros, sendo a mais importante delas a exigência de deliberação prévia e conjunta dos Estados e do Distrito Federal para que haja concessão de benefícios fiscais (ALEXANDRE, 2011).

A deliberação conjunta, hodiernamente, se dá por meio de convênio⁶ no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão ligado ao Ministério da Fazenda, estando a matéria regulada pela Lei Complementar 24/1975 (BRASIL, 1975), segundo a qual **a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados** e a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de pelo menos quatro quintos dos representantes presentes (ALEXANDRE, 2011).

Em relação às alíquotas do ICMS, a CF/88 prevê que deverão ser fixadas, tanto as mínimas quanto as máximas, mediante Resolução pelo Senado Federal nas operações e prestações interestaduais, permitindo ainda que a iniciativa da Resolução possa partir do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, conforme se vê no art. 155, §2º, IV da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;

O cerne polêmico do tema envolvendo operações interestaduais com o ICMS refere-se à sua forma de incidência, eis que é patente a dúvida sobre a qual Ente Estatal será devido o produto da arrecadação quando tais operações são realizadas entre o fornecedor situado em um Estado diferente do Estado em que se localiza o consumidor (destinatário final), de forma que a própria CF/88 traz em seu bojo uma sistemática visando a melhor distribuição possível do valor arrecadado entre os Entes Estatais.

Dentro deste raciocínio, o ilustre professor Ricardo Alexandre (2011), para explicar a quem deveria caber o produto da arrecadação do ICMS, enxerga duas hipóteses plausíveis, uma favorável aos Estados produtores, premiando os que mais

⁶ Para Alexandre (2011, p. 242) “os convênios são acordos de vontade firmados entre as pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns.”

produzem mercadorias, e a outra favorável aos Estados consumidores, os que são menos desenvolvidos, contribuindo, assim, para a diminuição das desigualdades regionais. Todavia, nas discussões que ocorreram na Assembleia Nacional Constituinte, os Estados produtores, portanto mais desenvolvidos, venceram, mas regras foram criadas para garantir que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes uma grande porcentagem da arrecadação ficasse com o Estado no qual ocorreu o consumo.

Quanto à incidência da alíquota interna do ICMS, vale fazer menção ao disposto no art. 155, §2º, VI da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

De acordo com a previsão do art. 155, §2º, VI, da CF/88, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (estas fixadas pelo Senado).

Tal regra é de grande valia, eis que será relativamente baixo o valor pago ao Estado produtor da mercadoria quando comparado ao valor que o Estado consumidor receberá, haja vista que na operação interestadual a alíquota é menor do que na operação interna ao Estado consumidor. (ALEXANDRE, 2011)

Para se entender toda sistemática no que se refere às alíquotas interestaduais, deve-se verificar o disposto nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF/88, conforme abaixo:

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;**
- VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (grifou-se)

Como o foco do estudo é a inconstitucionalidade da dupla incidência do ICMS em operações de *e-commerce*⁷ envolvendo fornecedores localizados em um Estado e consumidores individuais finais localizados em outro, o dispositivo constitucional aplicável ao caso em questão é o art. 155, VII, b, da CF/88, pois não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual, não havendo diferença relevante entre a compra efetuada usando a internet como suporte e a compra feita pessoalmente no balcão de uma loja localizada no Estado produtor (ALEXANDRE, 2011).

Apesar de tudo que foi exposto acima, alguns Estados consumidores têm editado leis⁸ (em sentido amplo) a fim de tributar novamente compras efetuadas em ambiente virtual, todavia, estes não estão legitimados para tanto, eis que, como visto e disposto na Carta Magna, somente ao Estado produtor cabe arrecadar o ICMS.

Assim sendo, no momento oportuno serão analisadas as fundamentações nas quais se basearam os Estados consumidores para efetuar dubiamente a cobrança do ICMS, haja vista este já ter sido cobrado pelo Estado produtor, bem como as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal que, adiantando, suspenderam em caráter liminar a produção de efeito dessas leis instituidoras de incidência dúbia do ICMS.

⁷ Ao entender de Richard L. Doernber e Luc Hinnekens (1999 apud CEZAROTTI, 2005, p. 27), o *e-commerce* ou comércio eletrônico pode ser definido como um meio de condução de atividades comerciais por meio de computadores, incluindo o fornecimento de bens por meios eletrônicos, a realização de operações financeiras e a troca de informações entre empresas e dentro de uma mesma empresa.

⁸ Geralmente a instituição dessas cobranças múltiplas se formaliza por meio de decretos, mas ultimamente houve uma reunião de alguns Estados para regulamentar essa questão, o que ficou registrado por meio de uma portaria no âmbito do CONFAZ.

2.3 O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO E SUAS IMPLICAÇÕES JURÍDICAS

É sabido que, com a correspondência dos fatos à hipótese designada em lei como fato gerador⁹ do tributo, nasce a obrigação tributária¹⁰ correspondente. Desta feita, a ordem natural no âmbito do direito tributário é que a cada fato gerador nasça somente uma obrigação tributária, a fim de que as manifestações de riqueza ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias (ALEXANDRE, 2011).

Assim, quando ocorrem várias incidências de tributos, cuja competência para instituição é de Entes Federados diferentes, sobre o mesmo fato gerador, pode-se dizer que ocorre um conflito de competência tributária.

Na conclusão de Robinson Barreirinhas:

Podemos conceituar a bitributação como a pretensão de mais de um ente político para tributar a mesma situação. Já o *bis in idem* ocorre quando a mesma pessoa política pretende tributar mais de uma vez a mesma situação (BARREIRINHAS, 2009, p. 104).

Para Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p. 283 *apud* PAULSEN, 2000, p. 218):

[...] não se pode confundir o *bis in idem* com a bitributação. Fala-se naquele quando se verifica a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias; fala-se neste quando há dois entes federados tributando a mesma causa jurídica e contribuinte. Salvo hipóteses excepcionais admitidas pela própria Constituição [...], a bitributação é vedada, não tendo lugar no nosso sistema tributário em função, principalmente, de que a competência relativa aos impostos é distribuída de forma privativa a cada Poder tributante.

Assim, ocorrerá *bis in idem* quando o mesmo ente tributante editar diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador, e

⁹ O conceito de fato gerador se encontra muito bem delineado no art. 14 do CTN, *in verbis*: “Art. 14. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, para Barreirinhas (2009, p. 250), “ocorre o fato gerador tributário quando um evento da vida, perceptível por nossos sentidos, encaixa-se (subsume-se) perfeitamente na descrição da hipótese de incidência, fazendo surgir uma relação jurídica obrigacional tributária”.

¹⁰ Para Hugo de Brito Machado (2007) a obrigação tributária compreende a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, que é sempre de natureza patrimonial.

ocorrerá bitributação quando entes tributantes diferentes exigirem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador. (ALEXANDRE, 2011)

Ricardo Alexandre, em relação ao *bis in idem*, defende que:

Apesar da inexistência de vedação genérica ao *bis in idem*, há de se recordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF. art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de *bis in idem*, porque impede a União de usar a competência para “clonar” um imposto que já se encontra na sua competência. (ALEXANDRE, 2011, p. 220)

A doutrina entende que a bitributação é vedada pelo Sistema Tributário Nacional, contudo, há exceções possíveis, como a instituição do imposto extraordinário em caso de guerra ou sua iminência, com previsão constitucional no art. 154, II da CF/88, in verbis:

Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Neste mesmo correlato de ideias, Robinson Barreirinhas ratifica que, em relação à bitributação, há previsão constitucional de sua ocorrência em algumas situações, citando o caso da importação de mercadorias, que é o fato gerador do Imposto sobre importações, cuja competência para instituição é da União, e do ICMS, e, concluindo seu pensamento, afirma que a bitributação é vedada pelo Sistema Tributário Nacional, com as exceções expressamente previstas pela Constituição Federal (BARREIRINHAS, 2009).

Contudo, no que tange a problemática trazida neste artigo, qual seja, a inconstitucionalidade da bitributação do ICMS nas compras efetuadas em lojas virtuais, deve-se ter em mente que os Estados, entes competentes para a instituição do ICMS, atualmente estão editando normas para bitributar as operações de circulação de mercadorias envolvendo consumidores de outro Estado que não seja aquele no qual está localizada fisicamente a loja virtual, e que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou suspendendo liminarmente a aplicação das tais normas.

Portanto, é patente a inconstitucionalidade dessa conduta, eis que há respaldo doutrinário, legal e jurisprudencial.

2.4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS FRENTE À GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

A internet¹¹ encurtou as distâncias, de forma que hodiernamente é possível efetuar negociações com fornecedores de locais longínquos, trazendo comodidade aos consumidores, eis que nas lojas virtuais há uma gama de produtos e serviços à disposição do consumidor, e ainda reduzindo custos do fornecedor, que não tem que desembolsar altas quantias com aluguel de um estabelecimento para executar suas atividades mercantis e nem com mão de obra especializada etc.

Por causa dessas facilidades, os negócios relativos à aquisição de mercadorias passaram a ser concretizados em ambiente virtual, o que acabou por ocasionar um crescimento paulatino do comércio eletrônico, trazendo benefícios para ambas as partes, mas causando um grande abalo no cenário tributário brasileiro, principalmente quanto à repartição da receita tributária advinda do ICMS incidente nessas operações.

Como se viu em tópicos anteriores, a alíquota incidente do ICMS nas operações interestaduais envolvendo o fornecedor de uma Unidade da Federação e o consumidor individual final, ou seja, pessoa física não contribuinte, é a interna (do Estado fornecedor), com espede no art. 155, § 2º, VII, b da CF/88.

Todavia, alguns Estados, principalmente os da Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste (regiões que concentram os Estados consumidores e menos desenvolvidos), se achando prejudicados com a atual divisão do produto de arrecadação do ICMS, se reuniram para firmar o Protocolo CONFAZ ICMS 21, de 21 de abril de 2011 (BRASIL, 2011), por meio do qual disciplina-se a exigência do ICMS nas operações

¹¹ Segundo Guilherme Cezarotti (2005, p. 23), “internet (interconnected networks) é o termo utilizado para definir a conexão entre as redes de computadores ao redor do mundo. O termo “internet” significa a conexão lógica entre computadores e não a conexão física, que é feita por cabos e linhas telefônicas ou rádio-transmissão.

interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Conforme explica Andrei Cassiano (2011, s.p.):

Referido Protocolo estabelece a cobrança de um adicional de ICMS ao estado de destino das mercadorias (em torno de 10%, a depender da alíquota interna) nas vendas realizadas de forma não presencial, especialmente via internet, por vendedores localizados em estado diverso daquele em que residem os destinatários/consumidores finais.

Destarte, os Estados dessas regiões (Estados consumidores) estão tributando com uma nova alíquota (em torno de 10%) as operações de circulação de mercadorias em ambiente virtual que já haviam sido tributadas anteriormente com o ICMS quando da saída da mercadoria do Estado fornecedor, visando, sobretudo, proteger os seus mercados internos e obter maior arrecadação, haja vista o crescente aumento do uso do comércio virtual.

A conduta adotada por tais Estados não tem respaldo no ordenamento jurídico pátrio, ferindo, inclusive a Carta Magna.

Em razão do que foi explanado até aqui, é patente a inconstitucionalidade da postura adotada pelos Estados consumidores que se utilizaram de um mero “protocolo” para alterar a forma de incidência do ICMS, não o fazendo por meio de lei, conforme explicita o disposto no princípio da legalidade, com previsão legal no art. 150, I da CF/88, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Ora, apesar da tese defendida pelos Estados consumidores, de que há injustiça fiscal na incidência do ICMS em operações virtuais, tais Estados incorreram em grave afronta ao texto esposado na Carta Magna, eis que acabaram por majorar o ICMS, utilizando-se para isso de um Protocolo, o qual foi ratificado pelos Entes Estatais de maneira não unânime no âmbito do CONFAZ, ferindo o disposto no art. 2º, §2º, da Lei Complementar 24/1975, *in verbis*:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados

e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Além disso, mesmo que tal majoração fosse disciplinada por meio de lei, esta deveria ser compatível formal e materialmente com a CF/88.

Como se não bastasse, os Estados consumidores, ao editarem o Protocolo ICMS 21, incorreram em erro novamente, pois feriram o art. 155, §2º, VII, b, da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;(grifou-se)

O texto constitucional explicita que se deve aplicar a alíquota interna às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, desde que o destinatário não seja contribuinte dele, não havendo argumento econômico que possa prosperar, ainda que baseado numa suposta justiça tributária.

Vislumbrando a conduta praticada pelos Estados consumidores, parece que querem fazer “justiça com as próprias mãos”, esquecendo-se, entretanto, que há princípios insertos na Carta Magna que possuem caráter de norma cogente, os quais não podem em hipótese alguma ser feridos, e que, caso sejam, haveria a brecha para o fim do Estado Democrático de Direito.

A título de exemplo, o Estado de Goiás, na Suspensão de Liminar nº 543 em trâmite no Supremo Tribunal Federal, se limitou a fundamentar o seu pedido de suspensão de liminar na “perda significativa de receita tributária, deixando o Estado de arrecadar ICMS sobre o comércio eletrônico, via internet e meio telefônico”, todavia, teve o seu pedido negado, haja vista não ter provado de forma inequívoca e concreta a ocorrência de grave lesão aos valores sociais protegidos pelas medidas de contracautela.

Reitera-se o que já havia sido dito anteriormente: o simples fato de os Estados consumidores arguirem a perda de receita tributária não dá ensejo a incorrer em afronta à Constituição Federal, eis que, hierarquicamente, esta é a lei maior pátria, devendo ser respeitada acima de tudo.

Ademais, é notório que a atitude dos Estados consumidores em tributarem novamente com o ICMS as operações envolvendo compras virtuais é inconstitucional, haja vista que a CF/88 não prevê, em regra, a múltipla incidência de impostos sobre um mesmo fato gerador, que neste caso é a operação de circulação de mercadorias. O que ocorre é a invasão de competência tributária do Estado fornecedor pelo Estado consumidor, o que acaba por onerar o negócio efetuado utilizando-se do meio virtual.

É importante dizer acerca da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4705 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal, na qual o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) figurou como parte requerente e como requeridos o Governador do Estado da Paraíba e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba, tendo como objeto o pedido de declaração de inconstitucionalidade da Lei 9.582, de 12 de dezembro de 2011, do Estado da Paraíba, 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.

No bojo desta ação, o CFOAB utilizou-se dos seguintes argumentos: violação do princípio da isonomia, quebra da Federação (pelo fato de o Estado da Paraíba ter criado paradoxalmente um “imposto de importação doméstico” incompatível com o pacto federativo), utilização do tributo como forma de confisco (causado pelo aumento imprevisível da carga tributária).

O Ministro Joaquim Barbosa em decisão monocrática proferida quando do julgamento da decisão liminar dessa ADIN, deu provimento aos fundamentos arguidos pelo requerente, se manifestando no seguinte sentido:

É impossível alcançar integração nacional sem harmonia tributária. 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” (art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição). O Confaz ou cada um dos estados-membros singelamente considerados não podem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação dessa regra.

Por outro lado, 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.

Assim, com respaldo na Carta Magna, na jurisprudência pátria e na doutrina, conclui-se, portanto, que é totalmente inconstitucional a exigência dúbia do ICMS nas compras efetuadas em lojas virtuais.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chega-se ao fim deste artigo concluindo-se que os Estados consumidores tem praticado tais atos desejando aumentar a arrecadação com as operações via internet, haja vista que o comércio eletrônico tem crescido assustadoramente nos últimos anos.

Além disso, alegam que tomam tais atitudes com o objetivo de diminuir as desigualdades regionais, eis que estes são os que mais sofrem com a sistemática de distribuição de receitas prescrita na CF/88, e o contrário ocorre com os Estados produtores, que são os que mais arrecadam com o produto do ICMS incidente sobre as operações de comércio virtual, tendo em vista que encontram abrigo nas previsões insertas na Carta Magna de 1988.

Todavia, o que se quer deixar claro, não obstante verificar-se que há injustiça na divisão do produto da arrecadação do ICMS entre os Entes Estatais, é que o meio

escolhido pelos Estados consumidores para tentar diminuir ou acabar com as desigualdades regionais e proteger seus mercados internos não é o mais adequado, pois fere o ordenamento jurídico brasileiro, inclusive indo de encontro a dispositivos e princípios constitucionais.

Portanto, em face de tudo o que foi alvo do estudado aqui, chega-se, finalmente, à conclusão de que a bitributação do ICMS em compras virtuais é, sim, inconstitucional.

Visando solucionar a problemática trazida à baila neste estudo, vislumbra-se a hipótese de o próprio CONFAZ reunir representantes de todos os Estados da Federação a fim de comporem uma forma de compensação do recolhimento do ICMS, ou estabelecerem alíquotas diferenciadas para os Estados que expedem as mercadorias e para os que as recebem.

Com isso, certamente a Guerra Fiscal que há no cenário tributário brasileiro não acabaria, mas seria reduzida, eis que seria pacificado o entendimento jurisprudencial e doutrinário acerca das disposições legais que se encontram sob julgamento na Suprema Corte.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**, 1980. In: ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 603.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 21 Jun 2012.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Glossário. **Disponível em:** <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/glossario/glossario-b.asp>>. Acesso em: 21 Jun 2012.

BRASIL. Lei complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Disponível em:** <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 07 Jun. 2012.

BRASIL. Lei complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Disponível em:** <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em: 17 Jun. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4705, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 19 de dezembro de 2011. **Disponível em:** <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4705%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 21 Jun. 2012.

CASSIANO, Andrei. **Poder Judiciário tem afastado a cobrança do adicional de ICMS instituído pelo Protocolo CONFAZ ICMS nº 21/2011**. Disponível em: <<http://debatetributario.blogspot.com.br/2011/07/poder-judiciario-tem-afastado-cobranca.html>>. Acesso em 17 Jun 2012.

CEZAROTTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP, 2005.

DOENBERG, Richard L.; HINNEKENS, Luc. **Eletronic commerce and international taxation**, 1999. In: CEZAROTTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP, 2005, p. 27.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, 1995. In: PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Esmafe, 2000, p. 218.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.