

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO

CYBELLE CRISTINE SEIXAS LÔBO

A REGULAMENTAÇÃO DO ICMS POR MEIO DE RESOLUÇÕES  
SENATORIAIS, CONVÊNIOS DO CONFAZ E O PROTOCOLO ICMS Nº 21:  
uma análise à luz do princípio da legalidade.

Recife  
2012

CYBELLE CRISTINE SEIXAS LÔBO

A REGULAMENTAÇÃO DO ICMS POR MEIO DE RESOLUÇÕES  
SENATORIAIS, CONVÊNIOS DO CONFAZ E O PROTOCOLO ICMS Nº 21:  
uma análise à luz do princípio da legalidade.

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução  
Cristã, como requisito parcial à obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

**Área de Concentração:** Ciências Jurídicas.  
**Orientadora:** Prof<sup>ª</sup>. Dra. Bruna de Estima Borba.

Recife  
2012

**Lôbo, C. C. S.**

**A regulamentação do ICMS por meio de resoluções senatoriais , convênios do CONFAZ e o protocolo ICMS nº 21: uma análise à luz do princípio da legalidade. / Cybelle Cristine Seixas Lôbo: O Autor, 2012.**

**83 folhas.**

**Orientador(a): Bruna Estima Borba  
Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2012.**

**Inclui bibliografia.**

**1. Direito 2. Princípio da Legalidade 3.ICMS 4. CONFAZ 5. Protocolo ICMS nº21/2011**

**340 CDU (2ªed.)  
340 CDD (22ª ed)**

**Faculdade Damas  
TCC 2012-105**

**Cybele Cristine Seixas Lôbo**

**A REGULAMENTAÇÃO DO ICMS POR MEIO DE RESOLUÇÕES SENATORIAIS,  
CONVÊNIOS DO CONFAZ E O PROTOCOLO ICMS Nº 21: uma análise à luz do  
princípio da legalidade.**

**DEFESA PÚBLICA** em Recife, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012

**BANCA EXAMINADORA**

**Presidente:** Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Bruna de Estima Borba

\_\_\_\_\_

**1º Examinador:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**2º Examinador:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## RESUMO

Este trabalho analisa a regulamentação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio de resoluções do Senado Federal e de convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ sob a ótica do princípio da legalidade, bem como discute a polêmica em torno do Protocolo ICMS nº 21/2011. Para tanto, o estudo apresenta o princípio da legalidade, sobretudo no âmbito tributário, e a possibilidade de relativizá-lo, expondo, na sequência, a legislação do mencionado imposto, principalmente com relação à regulação das operações interestaduais de forma não presencial, além de apontar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

**Palavras-chave: Princípio da legalidade; ICMS; CONFAZ; Protocolo ICMS nº 21/2011.**

## **ABSTRACT**

This work analyzes the regulation of the Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS through resolutions of the Senate and covenants of the National Treasury Policies - CONFAZ from the perspective of the principle of legality, and also discusses the controversy surrounding the ICMS Protocol n°. 21/2011. Thus, the study presents the principle of legality, especially in the sphere of taxation, and the ability to relativize it, exposing, following the legislation of that tax, particularly with respect to regulation of interstate operations of a non-attendance, while pointing out the doctrinal and jurisprudential positions on the issue.

**Palavras-chave: Principle of legality; ICMS; CONFAZ; ICMS Protocol n° 21/2011.**

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>CAPÍTULO 1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O CONTEÚDO MÍNIMO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS</b>	
1.1 Os princípios e o ordenamento jurídico .....	7
1.2 A afirmação da legalidade como direito fundamental .....	9
1.3 O princípio da legalidade na ordem tributária .....	12
<b>CAPÍTULO 2 O ICMS E SUAS MÚLTIPLAS FONTES FORMAIS</b>	
2.1 A regulação normativa do ICMS .....	16
2.2 O ICMS nas operações interestaduais e sua regulação .....	24
<b>CAPÍTULO 3 A LEGALIDADE DA REGULAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR MEIO DE CONVÊNIOS E PROTOCOLOS</b>	
3.1 O atendimento ao princípio da legalidade pela relativização das disposições referentes às alíquotas .....	27
3.2 As operações interestaduais não presenciais: a intenção do Protocolo ICMS nº 21/2011, a alteração proposta, a polêmica, a justificativa por razões extrafiscais .....	32
<b>CONCLUSÃO</b> .....	41
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	43

## INTRODUÇÃO

A presente monografia trata de uma temática não abordada academicamente, mas que vem causando relevante controvérsia jurídica na tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas transações comerciais com consumidor final de forma remota, sobretudo através da internet.

Pretende-se ao longo desse estudo questionar se os diplomas normativos competentes para fixar as alíquotas do ICMS atendem às exigências do princípio da legalidade e discutir a regularidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ a respeito da tributação das transações comerciais com o consumidor final, realizadas de forma não presencial.

Com este desiderato, procurou-se primeiramente tratar dos princípios, sendo necessário utilizar-se das lições doutrinárias de autores consagrados para conceitua-los e identificar suas aplicações na ordem jurídica. Em seguida, buscou-se analisar as diversas perspectivas do princípio da legalidade e sua aplicação ao direito tributário.

No segundo capítulo, a preocupação ficou concentrada na identificação das múltiplas fontes formais das normas tributárias que regem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Nesta etapa tornou-se imprescindível a análise de toda legislação do referido tributo. Para tanto foi apresentado todo o arcabouço legislativo do ICMS e o tratamento dado ao assunto pela doutrina e jurisprudência pátria, especificamente com relação às operações interestaduais do tributo.

O terceiro capítulo é o mais relevante, nele se expuseram, inicialmente, apontamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a relativização do princípio da legalidade e sobre as resoluções senatoriais e dos convênios que estabelecem alíquotas do ICMS, para então abordar os fundamentos, a intenção, a alteração legislativa, as justificativas extrafiscais e a polêmica do Protocolo ICMS nº 21.

Na conclusão apontou-se a conformidade dos instrumentos normativos que fixam alíquotas do ICMS com o princípio da legalidade e a irregularidade do mencionado protocolo, ainda que até o momento só tenha sido reconhecida pelos tribunais pátrios de forma liminar.



# 1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O CONTEÚDO MÍNIMO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

## 1.1 Os princípios e o ordenamento jurídico

Antes de dar início ao seu estudo, faz-se mister encontrar uma definição do que são princípios.

Norberto Bobbio se debruçou sobre a análise do ordenamento jurídico positivista e tratou da completude do sistema através da integração, recurso utilizado para suprir as “lacunas” existentes nos ordenamentos jurídicos. O uso dos princípios gerais do direito é um dos procedimentos de auto-integração, no qual se busca dentro do próprio ordenamento jurídico o preenchimento da aparente lacuna. Diz-se aparente porque considera que o sistema jurídico se presume completo. Dessa forma, para ele, os princípios gerais são normas fundamentais ou generalíssimas, sendo, portanto, normas como todas as outras, que carregam dentro de si o espírito do sistema.<sup>1</sup>

Por sua vez, Canotilho delinea uma distinção entre regras e princípios como duas espécies normativas, tendo a segunda um grau de abstração maior que a primeira. Mas as distinções não param por aí. Princípios são normas multifuncionais, ora podem desempenhar uma função argumentativa ora integrativa do direito. Figura imprescindível trazer a colação seus argumentos:

Os **princípios** interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na qualidade de verdadeiras *normas, qualitativamente distintas* das outras categorias de normas, ou seja, das **regras jurídicas**. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos: Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante o condicionalismos fáticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência das regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem *exigências de otimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à «lógica do tudo ou nada»), consoante o seu *peso* e a ponderação de outros

---

1 BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 158.

princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. Como se verá mais adiante, em caso de *conflito entre princípios*, estes podem ser objecto de ponderação e de harmonização, pois eles contêm apenas «exigências» ou «standards» que, em «primeira linha» (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm «fixações normativas» *definitivas*, sendo insustentável a *validade* simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de *validade e peso* (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de *validade* (se elas não são correctas devem ser alteradas).<sup>2</sup>

Em realidade, Bobbio concebe um sistema jurídico necessariamente fechado, ao passo que Canotilho, de forma oposta, compreende-o como um sistema aberto de regras e princípios. É o que se percebe da transcrição abaixo:

Um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – *legalismo* – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas. Conseguir-se-ia um «sistema de segurança», mas não haveria qualquer espaço livre para complementação e desenvolvimento de um sistema, como o constitucional, que é necessariamente um sistema aberto.<sup>3</sup>

Essa percepção do sistema aberto permite que os princípios passem da função meramente interpretativa ou integrativa para uma função normativa.

A complexa articulação da «textura aberta» da constituição com a positividade constitucional sugere, desde logo, que a garantia da força normativa da constituição não é tarefa fácil, mas se o direito constitucional é positivo, se a *constituição vale como lei*, então as regras e princípios constitucionais devem obter *normatividade*, regulando jurídica e efetivamente as relações da vida (P. Heck) dirigindo as condutas e dando segurança a expectativas de comportamentos (Luhmann).<sup>4</sup>

Defende, então, a “morte” da visão clássica da doutrina das normas constitucionais tidas como programáticas, ou seja, aquelas que veem as normas programáticas como simples

---

2 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 1161-1162.

3 Idem, ibidem, p. 1162.

4 Idem, ibidem, p. 1176.

programas, apelos, promessas, declarações, aforismos políticos etc. Se regras e princípios constitucionais possuem força normativa, elas vinculam, obrigam e são autoaplicáveis.

Diante do exposto, é possível construir uma noção de princípios que, de forma sintética, são valores, diretrizes, mandamentos gerais de um sistema, que através de um sentido lógico e coeso, orientam a sua aplicação, interpretação e são capazes até mesmo de vincular o legislador no momento legiferante de modo a não contrariar o espírito do ordenamento jurídico.

## 1.2 A afirmação da legalidade como direito fundamental

Dando continuidade a esta abordagem introdutória, passa-se ao enfrentamento do princípio que norteará toda a análise do tema da presente monografia. O princípio da legalidade é o pressuposto basilar de todos os Estados de Direito, sendo uma conquista do movimento racionalista e do liberalismo clássico do século XVIII. Giuseppe Tosi trata do assunto:

O liberalismo, que se forjou na luta contra o absolutismo, tem uma concepção “negativa” do Estado como mal menor que deve ser limitado e controlado para não abusar dos direitos dos cidadãos e não interferir na sua esfera privada: entendida aqui tanto como “privacidade” pessoal quanto como propriedade privada, isto é, mercado.

Os direitos da tradição liberal têm seu núcleo central nos assim chamados “direitos de liberdade”, que são fundamentalmente os direitos do indivíduo (burguês) à vida, à liberdade, à propriedade, à segurança. O Estado limita-se à garantia dos direitos individuais através da lei sem intervir ativamente na sua promoção. Por isto, estes direitos são chamados de direitos de liberdade negativa, por que têm como objetivo a não intervenção do Estado na esfera dos direitos individuais.<sup>5</sup>

A Revolução Francesa também contribuiu para garantir o respeito à legalidade. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que introduzia a Constituição Francesa de 1789, inspirada na Declaração de Independência dos Estados Unidos, sacramentou em seu artigo 4º que:

---

5 TOSI, Giuseppe. Direitos humanos: reflexões iniciais. In: TOSI, Giuseppe (Org.). **Direitos Humanos: história, teoria e prática**. João Pessoa: Universitária (UFPB), 2005, p. 113.

A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudique outrem: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão os que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.<sup>6</sup>

Nesse mesmo sentido, a Assembleia Geral das Nações Unidas adotou e proclamou, em 10 de dezembro de 1948, após os horrores vivenciados pelos regimes totalitaristas na Segunda Guerra Mundial, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, através da Resolução nº 217 A (III), que diz em seu artigo XXIV.2:

No exercício de seus direitos e liberdades, toda pessoa estará sujeita apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer às justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.<sup>7</sup>

Desde então as leis fundamentais de cada Estado procuram estabelecer essa norma de proteção dos particulares quanto à atuação arbitrária do Estado. A Constituição Brasileira, por exemplo, em seu artigo 5º, inciso II, prescreve que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.<sup>8</sup> E no caput do artigo 37 determina que *“a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”*.<sup>9</sup>

Interpreta-se do teor do artigo 5º, II/CF que ao particular é lícito fazer tudo aquilo que a lei não proíba, consagrando-se, portanto, a autonomia da vontade. Já com relação ao caput do artigo 37 compreende-se que ao Estado só cabe atuar conforme a lei, nos seus termos e limites, portanto, sua atuação corresponder à manifestação expressa da vontade geral dos administrados. É o que aponta Edilson Pereira Nobre Júnior:

---

6 FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>.

7 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: <[http://portal.mj.gov.br/sedh/11cndh/site/pndh/sis\\_int/onu/convencoes/Declaracao%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos-%201948.pdf](http://portal.mj.gov.br/sedh/11cndh/site/pndh/sis_int/onu/convencoes/Declaracao%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos-%201948.pdf)>

8 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

9 Idem.

Nesse cenário, à lei, elaborada pelos Parlamentos, cabia papel fundamental, pois, ao reger os comportamentos da Administração, introduzindo-lhes limitações, assegurava, quanto ao espaço não regulado, a liberdade e a propriedade dos cidadãos. Aquela que, no Estado de polícia, atuava sem maiores limites sobre a esfera de atuação dos indivíduos, passou a somente poder fazê-lo nos moldes permitidos pela lei.<sup>10</sup>

Da legalidade também se extrai a exigência do cumprimento do devido processo legislativo para concepção formal da lei, em atendimento à representação da soberania popular nas políticas do Estado. Na lição de Walber de Moura Agra, “*a expressão ‘mediante lei’ personifica o princípio da legalidade formal, em que apenas os dispositivos elencados no art. 59 da Constituição podem determinar obrigações ou omissões aos cidadãos*”.<sup>11</sup>

Contudo, o autor também aponta a advertência feita por José Afonso da Silva quanto à reserva constitucional relativa, que se refere à possibilidade dos dispositivos constitucionais serem regulamentados por outras fontes normativas que não as leis, a exemplo dos decretos legislativos ou das resoluções, desde que amparadas por uma lei no sentido formal.

A doutrina ainda trata a legalidade como princípio da reserva legal. Segundo citação de Ernesto Eserverri apresentada por Luciana Grassano de Gouvêa Mélo:

A reserva de lei, desse modo, funciona como uma especificação do princípio da legalidade empregada para identificar aquelas situações cujo disciplinamento fica a cargo exclusivo da lei, excluindo-se a ingerência de qualquer outra disposição normativa inferior, com objetivo de proibir o Executivo de, com base em seu poder normativo, interferir em determinados âmbitos que, pela sua importância e conotação relacionadas aos direitos de liberdade e propriedade privada, devem ser disciplinados pelo acordo majoritário da vontade expressa no Parlamento.<sup>12</sup>

Essa acepção é de fundamental importância para o direito tributário, já que se trata de uma exigência constitucional, dentre outras, que a criação e a majoração do tributo, em regra, ocorram por força de lei. Sobre o assunto, Luciana Mélo relata que, no caso do sistema constitucional brasileiro, a reserva de lei formal é apenas relativa, na medida em que é aceitável a criação ou majoração de tributos por meio de medida provisória, desde que a

10 NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública, legalidade e pós-positivismo. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Org.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 204.

11 AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149.

12 ESEVERRI, Ernesto *apud* MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Princípio da legalidade tributária. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Org.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 284-285.

Constituição não exija lei complementar, além de ser facultado ao Poder Executivo Federal alterar as alíquotas de parte dos impostos da União ou reduzir e restabelecer as alíquotas das contribuições de intervenção do domínio econômico, sempre que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

### 1.3 O princípio da legalidade na ordem tributária

O princípio da legalidade no âmbito tributário abrange múltiplos aspectos para que melhor proteja o contribuinte da arbitrariedade do Estado. Para Sacha Calmon, “*o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras*”.<sup>13</sup>

O aspecto formal exige que a lei seja resultado de processo legislativo do ente federativo de competência para criação do tributo e se encontra previsto no artigo 150, I da Constituição Federal, bem como no artigo 9º do Código Tributário Nacional.

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;<sup>14</sup>

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;<sup>15</sup>

O aspecto material relaciona-se com o conteúdo da lei e dos elementos da norma jurídica tributária. Também é conhecido como princípio da reserva legal ou princípio da estrita legalidade tributária. Paulo de Barros Carvalho esclarece:

13 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 178.

14 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

15 \_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de out. de 1966.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus caracteriza a tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.<sup>16</sup>

A fundamentação da legalidade material encontra-se prevista no artigo 97 do Código Tributário Nacional:

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.<sup>17</sup>

Conforme palavras de Hugo de Brito Machado, “*criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação*”.<sup>18</sup> Mais a frente acrescenta que “*o verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige todos os elementos necessários à determinação da relação jurídico-tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei*”<sup>19</sup>. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo também comenta sobre o tema:

16 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 208.

17 BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.

18 MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 253.

19 Idem, Ibidem.

Por sua vez, a perspectiva material da reserva da legalidade implica na necessidade da lei conter a disciplina tão completa quanto possível da matéria que é objeto da reserva. Neste sentido, a lei deve conter todos os elementos necessários para se saber quem deve, o que deve, a quem deve e quanto deve, o que também se chama de princípio da tipicidade, segundo o qual cabe somente à lei o estabelecimento de todos os elementos necessários para a quantificação da obrigação tributária, para que esta possa ser calculável e previsível pelos contribuintes, de modo que todos os elementos formadores do tipo (hipótese de incidência, sujeito ativo e sujeito passivo) e da consequência tributária (*quantum debeatur*) têm que, necessariamente, estar disciplinados em lei.<sup>20</sup>

Sacha Calmon aborda o assunto da seguinte forma:

Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da *tipicidade*, o qual *nunca é expresso* nas Constituições e nas leis *nominalmente*. *Tipicidade* ou *precisão* conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material.

Por primeiro é preciso dizer que, enquanto a legalidade formal diz respeito ao veículo (*lei*), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (*norma*). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e da segurança do Direito, como vimos a ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* a relação jurídico-tributária. Por isso, em segundo lugar, é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculos, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur* – como, onde, quando pagar tributo). *Tipificada*, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o *descriptor* e o *prescriptor*, para usar a terminologia de Lourival Vilanova. Assim, se a lei institui imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Está restará inaplicada e inaplicável...

Em terceiro lugar, a tipicidade é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir a afrouxar a pena a posteriori. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas *fórmulas de quantificação da prestação devida*, e que a *sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis*.

(...)

Por último, mas não menos importante, tenha-se em mente que o princípio da tipicidade não torna o juiz mero autômato. Como vimos, a tipicidade da tributação decorreu da necessidade de tornar a lei fiscal clara contra o subjetivismo que antes penetrava em seu conteúdo, à vontade do rei, por seus “ministros”. Ora, quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível sua abrangência: *in*

---

20 MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Princípio da legalidade tributária. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Org.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 284-285.



*dubio pro contribuinte*. Quando não há modo de aplicar a lei, por faltar-lhe elemento essencial, o juiz decreta a sua inaplicabilidade: *nullum tributum sine lege*.<sup>21</sup>

Há ainda aqueles que distinguem a legalidade material da tipicidade (art. 142, CTN), enxergando ser exigência da tipicidade, para aplicação da lei, que o fato concreto se encaixe na previsão legal abstrata. Juridicamente chamado de subsunção, o que no ramo tributário acontece a partir da verificação da ocorrência do fato gerador, perspectiva igualmente apontada na transcrição acima da lição de Sacha Calmon.

Para Antonio Berliri, a lei é a principal fonte do direito tributário, cuja importância é ainda maior do que nos outros ramos do direito, considerando-a, portanto, como a base indispensável de todo e qualquer imposto. Porém, esclarece que a lei não precisa disciplinar todas as minúcias e particularidades do tributo, sendo suficiente que constitua a base do seu conteúdo mínimo, que seria, ao menos, a indicação do sujeito passivo, o fato gerador e o lançamento. A dúvida, segundo afirma, persiste com relação à alíquota. Alguns defendem que a alíquota deve ser indicada por lei, outros que deve apenas indicar os valores máximo e mínimo, entretanto, entende que assiste maior razão àqueles que defendem que a lei deve apenas estabelecer os critérios para sua determinação. É o que se vê no excerto abaixo, cuja visão será resgatada nos capítulos seguintes deste estudo:

La principale di queste fonti è ovviamente la legge, che nel diritto tributario occupa un'importanza ancora maggiore di quella che essa ha negli altri settori del diritto, e ciò in quanto, per effetto dell'art. 23 della Costituzione 'nessuna prestazione personale o patrimoniale (e quindi nessuna imposta) può essere imposta se non in base alla legge'. La legge pertanto costituisce il fondamento indispensabile di qualsiasi imposta anche se, come risulta chiaro dalla formulazione della citata norma, non è necessario che la legge disciplini il tributo in ogni suo particolare essendo sufficiente che ne costituisca la 'base'; il che dà luogo a vivaci dispute circa quello che deve essere il contenuto minimo della legge istitutiva di una imposta. Se infatti si può ritenere pacifico che essa debba contenere, almeno, l'indicazione dei soggetti passivi, del fatto o della situazione (il presupposto) dal quale sorge l'obbligazione tributaria e del modo di applicazione e riscossione, gravi dubbi sussistono invece per quanto concerne l'aliquota, ritenendosi da alcuni che anche questa debba essere indicata dalla legge, da altri che la legge debba indicarne almeno il massimo e da altri, infine — e forse a maggior ragione — che la norma legislativa possa contenere anche solo i criteri per determinarla.<sup>22</sup>

21 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 184-186.

22 BERLIRI, Antonio. **Principi Generali del Diritto Tributario**. Bologna: Riccardo Pàtron, 1962, pp. 6-7.

## 2 O ICMS E SUAS MÚLTIPLAS FONTES FORMAIS

### 2.1 A regulação normativa do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS está previsto no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 como imposto de competência estadual. Pela diversidade na sua regulamentação, através de lei complementar nacional, leis ordinárias estaduais, decretos, atos normativos e convênios firmados pelo Conselho Nacional da Fazenda – CONFAZ, o ICMS tem se revelado um dos tributos mais complexos na sua estruturação. Eis sua previsão constitucional:

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;<sup>23</sup>

Dessa forma, a competência para instituir o ICMS é precipuamente dos estados-membros e do Distrito Federal e, somente de forma extremamente excepcional, a União, poderá instituí-lo: para todo território nacional em caso de guerra externa ou de sua iminência (art. 154/CF)<sup>24</sup> e, para os territórios, na hipótese de virem a ser criados (art. 147/CF).<sup>25</sup>

Entretanto, a Carta Magna brasileira não se limitou a criar a competência para os estados e DF instituírem o ICMS, ela foi além e delineou boa parte das características deste tributo, como a não-cumulatividade (art. 155, II, §2º, I), a seletividade (art. 155, II, §2º, III), as regras para fixação das alíquotas (art. 155, II, §2º, IV-VIII), as imunidades (art. 155, II, §2º, X), entre outras. O intuito desse excesso normativo foi uniformizar o imposto de modo a evitar que os estados e DF no momento da sua instituição, através de lei ordinária,

---

23 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

24 CF, 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”.

25 CF, Art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

desconfigurassem sua natureza jurídica e o utilizassem de forma a gerar uma guerra fiscal entre estas unidades da federação. Na realidade, para entender essa cautela do constituinte, faz-se necessário apresentar, de forma breve, alguns apontamentos históricos expostos por Sacha Calmon em sua obra outrora referida.

Antes de ser criado o ICM, os estados-membros e DF tinham a competência para instituir o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC. Ocorre que esse tributo era bastante criticado por incidir em todas as etapas das operações mercantis. Essa sistemática de tributação com incidência “em cascata” foi vista à época como responsável por agravar a inflação e impedir o desenvolvimento, uma vez que onerava significativamente a cadeia produtiva das mercadorias. Assim, após imensas discussões legislativas, concebeu-se o ICM que, através de um sistema de compensação de débitos e créditos, passava a ser não cumulativo. Esse sistema foi idealizado com base no Imposto sobre Valor Agregado – IVA.

Os impostos que incidem sobre consumo irradiam seus efeitos em todo território nacional, por essa razão costumam ficar sob a competência de um poder central ou nacional, como é o caso do IVA, utilizado em países europeus não divididos em unidades federativas. Todavia, no Brasil, o IVC era de competência estadual e, por ser o imposto estadual que mais arrecadava, grandes esforços políticos foram empreendidos para que o ICM continuasse sob esta mesma competência. Foi preciso, então, que os constituintes revestissem a norma fundamental brasileira de regras padronizadoras e acautelatórias sobre este tributo. Seguem as palavras da autora a respeito desse desafio:

O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário da União através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos estados de per se, foram idealizados os convênios de Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.<sup>26</sup>

Ricardo Alexandre também se posicionou sobre o assunto:

---

26 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 319-320.

Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente do texto constitucional. A esperança do legislador constituinte era justamente conferir algo de uniformidade entre as vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Constituição Federal.<sup>27</sup>

Além de esboçar um padrão para o ICMS, a Constituição Federal deu competência para o Congresso Nacional disciplinar sobre diversos pontos controversos do imposto em estudo, mediante lei complementar de caráter nacional, a ser respeitada por todos estados-membros e pelo DF, conforme se transcreve a seguir:

CF, Art. 155, II, §2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.<sup>28</sup>

Vale salientar que ainda antes dessa referência específica da lei complementar disciplinadora do ICMS, a Lei Maior incumbiu às leis complementares tributárias em geral diversas atribuições:

CF, Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

27 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 590.

28 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.<sup>29</sup>

Sobre a função e o poder das leis complementares na ordem tributária, Misabel Abreu Machado Derzi aponta nas notas à obra de Aliomar Baleeiro:

A lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe, nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte. Mas a lei complementar de normas gerais também não institui o tributo, nem lhe fixa a alíquota, função exclusiva e privativa, insubstituível, da pessoa competente para criá-lo nos termos da Constituição.<sup>30</sup>

Neste mesmo diapasão está a lição de Antônio Roque Carrazza:

Vemos, pois, com hialina clareza, que a lei complementar em exame só poderá ‘explicitar’ os ‘sujeitos passivos possíveis’ dos vários ICMS, cujas regras-matrizes –

29 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

30 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 371.

repetimos – foram traçadas, com retoques à perfeição, pela própria Carta Magna de modo a vincular toda legislação infraconstitucional. Neste sentido, a lei complementar em tela não ‘define’ propriamente os contribuintes do ICMS. Apenas apresenta sugestões ao legislador dos Estados e do Distrito Federal. Sugestões que só serão encampáveis na medida em que se harmonizarem com os arquétipos constitucionais do ICMS.<sup>31</sup>

Sacha Côelho arremata: “*Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, materialmente e formalmente, só pode ser lei complementar*”.<sup>32</sup>

Atualmente, a Lei Complementar nº 87<sup>33</sup>, de 13 de setembro de 1996, denominada de Lei Kandir por ser da autoria do ex-deputado federal Antônio Kandir, cumpre as exigências normativas estabelecidas na Constituição de 1988. Dessa forma, restaram revogados os disciplinamentos que com ela conflitam constantes no Código Tributário Nacional a respeito do ICMS. Entretanto, o artigo 27 da Lei Kandir foi vetado pelo Presidente da República por entender que para regular a forma como os estados-membros e o Distrito Federal deliberarão a respeito da concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias já existia a Lei Complementar nº 24<sup>34</sup>, de 07 de janeiro de 1975, que por sua vez já havia sido recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro pós 1988 e, portanto, continua vigendo.

Porém, a competência para disciplinar sobre normas gerais tributárias não é exclusiva das leis complementares nacionais, cabe igualmente ao Senado Federal, por meio de resoluções, seja para uniformizar as alíquotas do ICMS nas exportações e nas operações interestaduais de mercadorias e serviços (artigo 155, §2º, IV, da CF88), que serão abordadas a seguir; seja para fixar as alíquotas mínimas e máximas que, quando estabelecidas, deverão ser respeitadas pelas leis ordinárias dos estados-membros e do Distrito Federal no momento da instituição do ICMS em sua entidade federativa (artigo 155, §2º, V, da CF88).

---

31 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 591.

32 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 89.

33 BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de set. de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de set. de 1996.

34 \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 24, de 07 de jan. de 1975. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 de jan. de 1975.

A Resolução nº 22<sup>35</sup>, de 19 de maio de 1989, determinou as alíquotas de exportação e das operações interestaduais. No caso da exportação, como a Emenda Constitucional nº 42/2003 criou uma imunidade para sua tributação (art. 155, §2º, X, “a”, da CF), o dispositivo da Resolução nº 22/89 do Senado Federal, neste ponto, restou tacitamente revogado. Esta resolução consolidou a alíquota interestadual em 12%, com exceção das operações e prestações realizadas nos estados das regiões Sul e Sudeste com destino a estados da região Norte, Nordeste e Centro-Oeste, quando serão de 7%. Essa diferença percentual em razão tanto do Estado de origem do serviço ou mercadoria quanto do Estado de destino foi criada com o intuito de privilegiar as regiões de menor desenvolvimento econômico, dando-lhes um tratamento mais isonômico, em conformidade com o princípio da isonomia e com o objetivo da República brasileira de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, da CF).

O Senado editou também a Resolução nº 95<sup>36</sup>, de 13 de dezembro de 1996, que estabeleceu a alíquota de 4% na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

A faculdade do Senado Federal em fixar as alíquotas mínimas e/ou máximas das operações internas do ICMS não foi exercida, de modo que, até o presente momento, não há nenhuma resolução sobre a matéria. Neste caso, os estados-membros e o Distrito Federal possuem relativa autonomia para estabelecer o percentual de suas alíquotas das operações internas do ICMS, devendo, entretanto, observar que não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais, salvo acordo mediante convênio (art. 155, §2º, VI, da CF88), nem serem confiscatórias (art. 150, IV, da CF88). Misabel Derzi expôs:

Em relação às alíquotas internas, portanto, a resolução senatorial apenas estabelecerá os marcos quantitativos mínimo e máximo (espécie de normas gerais, de normas-quadro). A instituição da alíquota interna dependerá, assim, de lei ordinária estadual.<sup>37</sup>

Da mesma forma se expressou Antônio Roque Carrazza:

---

35 BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de mai. de 1989. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de mai. de 1989.

36 \_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal nº 95, de 13 de dez. de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de dez. de 1996.

37 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 439.

É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira ‘válvula de escape’ do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via de ICMS.

Claro está que o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital*. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. Eventuais excessos poderão, por óbvio, ser submetidos ao prudente crivo do STF (cf. art. 102, I, “f”, da CF).<sup>38</sup>

A Constituição Federal, além das normas gerais para o ICMS por meio das leis complementares do Congresso Nacional e das Resoluções do Senado Federal, possibilitou aos Estados-membros e ao Distrito Federal, mediante deliberação conjunta, acordarem sobre: a) o estabelecimento de alíquotas internas inferiores às alíquotas previstas para as operações interestaduais (art. 155, §2º, VI, da CF); b) a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, §2º, XII, “g”, da CF); c) a definição da alíquota que incidirá sob os combustíveis e lubrificantes, salvo nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não derivados do petróleo, destinadas a não contribuinte, hipótese em que será definida pelo Senado Federal (art. 155, §4º, IV, da CF c/c art. 155, §6º, da CF); e d) as regras necessárias à aplicação dos dispositivos constitucionais relacionados ao ICMS sob combustíveis e lubrificantes, inclusive com relação à apuração e à destinação do imposto (art. 155, §5º, IV, da CF). Ricardo Alexandre explica como se dão essas deliberações conjuntas:

Atualmente a ‘deliberação conjunta’ toma a forma de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais (Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente).<sup>39</sup>

---

38 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 94.

39 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 166.



Dentre todas as hipóteses listadas a mais abordada pela doutrina e mais relevante para o sistema tributário é a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Mais uma vez, trazem-se à colação os argumentos de Misabel Derzi:

Ressalte-se, finalmente, que a harmonização tributária, impeditiva das exonerações internas discriminatórias, em um tributo como o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS) completa-se por meio da exigência de prévio convênio, firmado entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, para a concessão de incentivos, isenções e outros benefícios tributários.<sup>40</sup>

Por fim, vale ressaltar que a Carta Magna estabelece a competência para que cada Estado institua o ICMS, devendo fazê-lo através de lei ordinária, em atenção ao princípio da legalidade tributária, consoante artigo 150, I da Constituição Federal e artigo 9º, I, do Código Tributário Nacional. Segundo Carrazza:

Reiteramos que – por injunção do princípio da legalidade, que se espria sobranceio sobre todo nosso ordenamento jurídico, mas incide de chapa no campo da tributação (art. 150, I, da CF) – a competência tributária deve ser sempre exercitada por meio de lei. Lei ordinária, em relação à esmagadora maioria dos tributos (inclusive o ICMS), e lei complementar, apenas em relação aos *empréstimos compulsórios* (art. 148 da CF) e aos *impostos residuais da União* (art. 154, I, da CF).<sup>41</sup>

Cumprе rememorar aqui que, por este princípio, não se exige apenas a instituição do tributo por lei formal, é necessário que essa lei descreva legislativamente todos os seus elementos materiais.

Por fim, entende Antônio Roque Carrazza<sup>42</sup> que, embora o exercício da competência dos entes federativos para instituir e arrecadar os seus tributos seja, via de regra, facultativa, no caso de ICMS seria obrigatória. Isso porque considera que ao não instituí-lo estaria incidindo nas hipóteses de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que, em se tratando de ICMS, só seriam permitidos mediante deliberação conjunta dos Estados-membros e do Distrito Federal, consoante dispõe o art. 155, §2º, XII, “g”. Todavia registra que, apesar dessa obrigatoriedade,

---

40 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 444.

41 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 671.

42 Idem, ibidem, pp. 671-672.

permanecendo inerte o legislativo estadual não haveria como compeli-lo a atuar, restando apenas aos interessados a opção de ingressar no judiciário para requerer indenização pelo ressarcimento dos prejuízos sofridos ou iminentes.

## **2.2 O ICMS nas operações interestaduais e sua regulação**

Voltando-se mais ao tema central deste estudo, é de extrema importância abordar as possíveis formas de incidência do imposto estadual em comento nas operações de consumo entre estados-membros distintos. Pela regra geral de incidência do ICMS, o produto da sua arrecadação cabe ao Estado produtor da mercadoria ou serviço. Nas operações internas, as alíquotas do ICMS são estabelecidas por leis ordinárias de cada ente federativo estadual e do DF e devem respeitar as alíquotas mínimas e máximas fixadas por meio de resoluções do Senado Federal, quando forem editadas e publicadas.

Contudo, essas regras mudam quando o comércio ocorre entre estados diferentes. Primeiro porque, de acordo com já comentado o artigo 155, §2º, IV, da CF88, a competência para estabelecer as alíquotas interestaduais é exclusiva do Senado Federal, através de resolução, e não dos estados e do DF por lei ordinária. O que foi feito, como dito acima, através da resolução senatorial nº 22/89.

Segundo porque as alíquotas incidentes nestas operações serão repartidas entre o estado produtor e o estado consumidor, compartilhando-se, assim, a competência para arrecadação do tributo, salvo quando se tratar de consumidor final não contribuinte do ICMS. Por não contribuinte do ICMS entenda-se aquele consumidor não comerciante. Como a CF88 deixou para a legislação infraconstitucional a disciplina dos sujeitos passivos, a Lei Complementar nº 87/96 firmou a seguinte definição:

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.<sup>43</sup>

---

43 BRASIL. Lei nº. 87 de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 set. 1996.

Passemos à análise dos dispositivos da Constituição Federal que regulam a distribuição de competência tributária do ICMS com relação às operações interestaduais. Inicialmente, a Carta Magna determina que:

CF, Art. 155, §2º

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.<sup>44</sup>

Assim, com essa diferença entre a alíquota interna do estado produtor e a alíquota interestadual, destina-se uma parcela da competência da arrecadação do ICMS aos estados consumidores. Traz-se à colação os argumentos de Carrazza:

Isto justamente para não prejudicar o comércio entre os Estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem no território de outra pessoa política.<sup>45</sup>

Mais adiante acrescenta ao raciocínio:

Melhor explicitando, com este artifício a Unidade Federativa destinatária da mercadoria ou serviço acautela suas finanças, já que partilha do ICMS que incidiu alhures, é dizer, fica com a ‘diferença entre a alíquota interna e a interestadual’.

Ademais, não fosse o diferencial de alíquotas haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Com efeito, seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir tais bens ou usufruir tais serviços em outras Unidades Federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor.<sup>46</sup>

---

44 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

45 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 94.

46 Idem, ibidem, pp. 517-518.

A partir dessa premissa se estabelecem as demais regras constitucionais do comércio interestadual de mercadorias, a saber:

- a) Quando o destinatário for consumidor final contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota interestadual, cabendo ao Estado destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, §2º, inciso VII, alínea 'a' c/c o inciso VIII do mesmo parágrafo da CF88);
- b) Quando o destinatário for consumidor final não contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota interna. (art. 155, §2º, inciso VII, alínea 'b'/CF88). Essa é a regra que o Protocolo ICMS nº21/2011 disciplina.
- c) Quando o destinatário comprar a mercadoria com intuito comercial, creditar-se-á do valor pago na compra e o compensará no momento da revenda, em obediência ao princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, I/CF88).

A Lei Complementar nº 87/96 não tratou deste tema, o que não prejudica a aplicabilidade dos dispositivos constitucionais em tela por terem eficácia plena e imediata, podendo cada Estado-membro, bem como o Distrito Federal, tratarem do assunto por meio de leis próprias, buscando seus fundamentos de validade diretamente da Constituição Federal.

### **3 A LEGALIDADE DA REGULAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR MEIO DE RESOLUÇÕES SENATORIAIS, CONVÊNIOS DO CONFAZ**

#### **3.1 O atendimento ao princípio da legalidade pela relativização das disposições referentes às alíquotas**

Conforme citado no capítulo anterior, embora a Constituição Federal (art. 150, I) tenha previsto que a criação e a majoração de tributos de forma geral devam ocorrer por meio de lei ordinária, flexibilizou a exigência do atendimento ao princípio da legalidade em diversos dispositivos. Dessa forma, em virtude da natureza extrafiscal de alguns tributos, é possível alterar suas alíquotas dos impostos de importação – II, exportação – IE, sobre produtos industrializados – IPI, sobre operações de crédito, câmbio e seguro – IOF (art. 153, §1º/CF88)<sup>47</sup> e da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis – CIDE-Combustíveis (art. 177, §4º, I, b/CF88)<sup>48</sup> sem prévia lei, mediante mero ato administrativo do Poder Executivo, desde que dentro dos limites e condições estabelecidos em lei autorizativa.

Especificamente com relação às alíquotas do ICMS, conforme regras já expostas no segundo tópico do capítulo anterior, dispôs a Constituição Federal que a fixação das alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação é feita por resolução do Senado Federal (Resolução nº22/89), de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, §2º, IV/CF88). Dispôs também quanto à possibilidade de, mediante deliberação conjunta dos Estados-membros e do DF, definir a alíquota incidente sob os combustíveis e lubrificantes, definidos em lei complementar como sujeitos à incidência do ICMS em etapa única, salvo nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não

---

47 CF, Art. 153: “Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...) IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

48 CF, Art. 177: “Constituem monopólio da União: (...) § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: (...) b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; (...)”.

derivados do petróleo, destinadas a não contribuinte, hipótese em que a competência para fixação será novamente do Senado Federal (art. 155, §4º, IV, da CF c/c art. 155, §6º, da CF).

Contudo não se pode dizer que essas regras do ICMS burlam o princípio da legalidade, conforme se depreende dos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, principal co-autor do Código Tributário Nacional:

Entretanto, é preciso esclarecer que a palavra lei pode ser usada em dois sentidos: num primeiro sentido genérico, lei é toda norma jurídica de observância obrigatória sob pena de sanção; num segundo sentido específico, só é lei a norma naquelas condições, que seja emanada do Poder Legislativo. Êste é o significado técnico da palavra, e é nesse sentido que ela é empregada na Constituição e que nós utilizaremos no desenvolvimento do nosso estudo.<sup>49</sup>

Quis a Carta Magna, no contexto das alíquotas do ICMS, utilizar um conceito amplo de legalidade, não limitado à lei em sentido estrito, mas que abrangesse toda a legislação tributária, em função do caráter nacional que detém esse imposto de competência estadual. A legalidade na ordem tributária é uma garantia constitucional aos cidadãos para que eles não venham obrigados a pagar tributos que não tenham sido votados e aprovados por seus representantes legais, obedecendo todo um processo legislativo previamente estabelecido.

Assim, as resoluções senatoriais, por terem a participação dos membros da Casa Legislativa eleitos pelo povo, cumprem essa exigência, prescindindo apenas da sanção do Executivo. De igual forma, os convênios do CONFAZ, para que sejam válidos, necessitam da ratificação do Poder Legislativo de cada ente federativo, o que se faz por meio de decreto, suprindo-se a exigência da representação democrática.

A Lei Complementar nº 24/75, que regula a forma como ocorrem os convênios do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, requer que sejam expressamente ratificados por decreto do Poder Executivo ou, de forma tácita, em caso de ausência de manifestação no prazo de 15 dias da publicação do convênio no Diário Oficial da União (art. 4º). Como a ratificação pelo Executivo é incompatível com as diretrizes constitucionais, entende a doutrina e a jurisprudência que essa ratificação deve ser realizada pelo Poder Legislativo. A recepção da LC nº24/75 pela atual Constituição Federal é pacífica no Supremo Tribunal Federal – STF, como também o é a necessidade da deliberação do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais do ICMS. Esse entendimento pode ser observado nas

---

49 SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, pp. 46-47.

reiteradas decisões das Ações Diretas de Inconstitucionalidade, a exemplo das ementas abaixo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 2º DA LEI ESTADUAL Nº 10.324, DE 22.12.1994 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ICMS. ISENÇÃO. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS EFETUADO MEDIANTE CONCESSÃO OU PERMISSÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ALEGADA OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, G DA CF. 1 - A concessão unilateral, por estado-membro ou pelo Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal. Precedentes. 2 - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.<sup>50</sup>

■  
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. "GUERRA FISCAL". BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g.

I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arropio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade.

II. - Precedentes do STF.

III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.<sup>51</sup>

■  
Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada "guerra fiscal". Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07.

2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão "sem prejuízo do disposto no caput deste artigo" contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição.

3. Ação direta julgada parcialmente procedente.<sup>52</sup>

■  
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL - AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO - ADEQUAÇÃO.

50 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1308, Rio Grande do Sul, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 12/05/2004, DJ 20/05/2004.

51 \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1179, São Paulo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, J. 12/11/2002, DJ 19/11/2002, PP-00069 EMENT VOL-02096-01 PP-00054

52 \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1247, Pará, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, J. 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001

Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO - ALÍQUOTA - IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO - "GUERRA FISCAL". Consubstancia "guerra fiscal" o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados.<sup>53</sup>

■

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência, em parte, da ação.<sup>54</sup>

■

Seguem o mesmo entendimento as ADIs 1587/DF, 2376/RJ, 2439/MS, 2458/AL, 2548/PR, 2906/RJ, 3246/PA, 3413/RJ, 4457/PR.

Ricardo Alexandre comenta em sua obra sobre a pacificidade no Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade da necessidade de ratificação do parlamento nos convênios firmados pelo Executivo para sua validade. Entretanto, convém frisar, que os convênios a que se refere são especificamente aqueles que entre si venham a celebrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com finalidade de colaboração administrativa entre esses entes políticos, seja para definição da extraterritorialidade da legislação tributária dos entes federativos entre si (art. 102/CTN)<sup>55</sup>, seja para prestação de

53BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tratamento Tributário Preferencial, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3674, Rio de Janeiro, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, J. 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011.

54 \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1276, São Paulo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 28/08/2002, DJ 29-11-2002 PP-00017 EMENT VOL-02093-01 PP-00076.

55 CTN, Art. 102: “A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.



mútua assistência na fiscalização dos tributos, bem como para permuta de informações (art. 199/CTN)<sup>56</sup>. Para demonstrar essa tese apresenta em seu livro a ementa da decisão transcrita a seguir:

Ação direta de inconstitucionalidade. Dispositivos da Constituição do Estado de Santa Catarina. Inconstitucionalidade de normas que subordinam convênios, ajustes, acordos, convenções e instrumentos congêneres firmados pelo Poder Executivo do Estado-membro, inclusive com a União, os outros Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios, à apreciação e à aprovação da Assembléia Legislativa estadual. (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.857/SC, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.02.2003, DJ 07.03.2003, p.33).<sup>57</sup>

Condicionar a validade desses convênios com intuito meramente administrativo à ratificação do Legislativo é desarrazoada, sendo, nesse caso, incabível a interferência do Legislativo nos assuntos administrativos do Poder Executivo por ofensa à autonomia e à harmonia entre os Poderes. Não há sequer a necessidade de se obedecer a Lei Complementar nº 24/75, visto que esta regula apenas o *modus operandi* para celebração dos convênios do CONFAZ que concedem benefícios fiscais ao ICMS. Estas espécies de convênio necessitam sim da ratificação do Legislativo por haver repercussão na arrecadação tributária e na concorrência comercial entre essas pessoas jurídicas de direito público, sendo imprescindível a observância ao princípio da legalidade. É o que se constata no voto do ministro Joaquim Barbosa dado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 539.130, no qual o Estado do Rio Grande do Sul intenta desconfigurar a validade do Convênio ICMS nº 91/91 para cobrar débito fiscal pelo não recolhimento do ICMS pela empresa Brasif S/A Administração e Participações, que não o fez em razão da isenção concedida através do referido convênio, ratificado por decreto legislativo editado pela Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul:

(...) a garantia da regra da legalidade não é excluída imediatamente pela regra que busca assegurar a harmonia no âmbito da Federação. O Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo, por meio direto ou indireto, a escolha final pela concessão ou não do benefício em matéria de ICMS.

Ainda assim, especificamente para concessão de benefícios relativos ao ICMS, dou à palavra 'lei' interpretação mais ampla, de modo a significar 'legislação tributária'.

56 CTN, Art. 199: “A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

57 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, pp. 234-235.

Para tanto, observo que a ritualística constitucional e de normas gerais que rege a concessão de tais benefícios é peculiar. De início, devem os estados federados e o Distrito Federal reunirem-se para aquiescer ou rejeitar a proposta para concessão dos benefícios fiscais. Se houver consenso no âmbito do Confaz, composto pelos Secretários da Fazenda ou equivalente, cabe ao estado-membro ratificar o pronunciamento do órgão. Embora a Lei Complementar se refira à publicação de decreto pelo Chefe do Poder Executivo, a disposição não pode prejudicar a atividade do Poder Legislativo local.

Ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos do convênio. Preservada a palavra do Legislativo e dado o longo caminho necessário à aprovação do incentivo, descabe impor forma mais rigorosa.<sup>58</sup>

A irretocável lição de Sacha Coêlho está em conformidade com o voto do ministro Joaquim Barbosa, expresso na decisão do Recurso Extraordinário retromencionado e conceitua a forma como se dá o atendimento ao princípio da legalidade:

É que os convênios, de início, são atos formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque dimanam de órgão administrativo colegiado (assembleia de funcionários representados do Poder Executivo dos estados). Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto). Como o princípio da legalidade, para pôr e tirar o tributo, *exige lei em sentido formal* – proveniente de órgão legislativo –, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de *lei*.<sup>59</sup>

### **3.2 As operações interestaduais não presenciais: o Protocolo ICMS nº 21/2011, a alteração proposta, a justificativa da intenção por razões extrafiscais, a polêmica gerada e o entendimento liminar dos Tribunais de Justiça.**

De acordo com o Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária<sup>60</sup>, aprovado pelo Convênio ICMS nº 133, e alterado pelo Convênio ICMS nº 07 de 2010, o CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e

58 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Direito Constitucional e Tributário, Recurso Extraordinário – RE nº 539.130, Rio Grande do Sul, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 04/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-05 PP-00900

59 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 188-189.

60 BRASIL. Convênio ICMS nº 133, de 12 de dez. de 1997. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de jan. de 1998, Seção 01, p. 30. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/regimento\\_confaz.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/regimento_confaz.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais (art. 1º).<sup>61</sup> O Conselho é composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada estado-membro e do Distrito Federal e pelo ministro de Estado da Fazenda do Governo Federal ou por representante por ele indicado (art. 2º).<sup>62</sup>

Entre as competências normativas do CONFAZ estão: a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS (art. 155, §2º, XII, ‘g’/CF88, art. 1º/LC nº 24/79 e art. 3º, I/Convênio ICMS nº 133/97).<sup>63</sup> e celebração de atos visando o exercício das prerrogativas para definição da extraterritorialidade da legislação tributária dos entes federativos entre si (art. 102/CTN c/c art. 3º, II/ Convênio ICMS nº 133/97)<sup>64</sup>, prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos, bem como a permuta de informações (art. 199/CTN c/c art. 3º, II/ Convênio ICMS nº 133/97).

Para o exercício da competência desta segunda hipótese, são editados os protocolos, previstos no art. 38 do Regimento Interno do CONFAZ<sup>65</sup>, utilizados para estabelecer procedimentos comuns visando a implementação de políticas fiscais, a permuta de informações e fiscalização conjunta, a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais, bem como outros assuntos de interesses dos Estados e do Distrito Federal. O parágrafo único

---

61 Convênio ICMS nº 133/97, Art. 01: “O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais”.

62 \_\_\_\_\_. Art. 02: “O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. § 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. § 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais”.

63 \_\_\_\_\_. Art. 03: “Compete ao Conselho: I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975”.

64 \_\_\_\_\_. Art. 03: “Compete ao Conselho: (...) II - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal”.

65 \_\_\_\_\_. Art. 38: “Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando: I - a implementação de políticas fiscais; II - a permuta de informações e fiscalização conjunta; III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais”.

do referido artigo ressalva que os protocolos não poderão ser utilizados para o estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais, para cuja competência existem os convênios. Ademais, de acordo com o artigo 40 do Regimento Interno<sup>66</sup>, para aprovação desses protocolos basta apenas o consenso da maioria dos seus representantes e a sua vigência depende tão somente da publicação no Diário Oficial da União, prescindindo, pois, conforme comentado anteriormente, da ratificação do legislativo, posto que se tratam de acordos de cunho meramente administrativo.

Assim, em 1º de abril de 2011, foi editado o polêmico Protocolo ICMS nº 21<sup>67</sup>, que foi publicado no Diário Oficial da União em 07 de abril de 2011, através do Despacho 50/11, e com Retificação no DOU de 13 de abril de 2011. Assinaram o protocolo as seguintes unidades federativas: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal. Posteriormente, o estado do Mato Grosso do Sul veio a aderir ao protocolo, através do Protocolo ICMS nº 30/2011<sup>68</sup>, de 13 de abril de 2011, publicado no Diário Oficial da União de 25 de abril de 2011, bem como também o fez o estado do Tocantins, que adere ao protocolo 21 por meio do Protocolo ICMS nº 43/2011<sup>69</sup>, de 08 de julho de 2011, publicado no Diário Oficial da União de 15 de julho de 2011.

Nele as unidades signatárias acordam em exigir parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial, aplicando-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação dele não signatárias, visto que para sua aprovação não é necessário o consenso exigido nos convênios do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais ao ICMS. Dessa forma, propõe o mencionado protocolo que o ICMS devido à unidade federada de origem do bem ou da mercadoria, relativo à obrigação própria do remetente, passe a ser calculado com a utilização da alíquota interestadual. Desse modo, altera o teor expresso no artigo 155, §2º, inciso VII, alíneas ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal, que assim define:

---

66 Convênio ICMS nº 133/97, Art. 40: “Obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da COTEPE/ICMS, e uma vez assinado o Protocolo por todos os signatários, inclusive por via de certificação digital, será providenciada pela Secretaria-Executiva a publicação no Diário Oficial da União, para efeito de sua vigência.”

67 BRASIL. Protocolo ICMS nº 21/2011, de 01 de abr. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 de abr. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

68 \_\_\_\_\_. Protocolo ICMS nº 30/2011, de 13 de abr. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de abr. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt030\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt030_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

69 \_\_\_\_\_. Protocolo ICMS nº 43/2011, de 08 de jul. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 de jul. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt043\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt043_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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;

As justificativas utilizadas para a alteração da atual sistemática constitucional foram a nova realidade do comércio mundial, que permite a aquisição de bens e mercadorias de forma remota, o aumento dessa modalidade de transação comercial, sobretudo através da internet, e a essência do imposto em comento de repartir o produto da arrecadação entre as unidades federadas de origem e destino da operação comercial. Com isso, os estados-membros menos industrializados, principalmente os do nordeste, estão sofrendo relevante diminuição no mercado local para as lojas virtuais, que se localizam massivamente no eixo Sul-Sudeste. Ademais, estas lojas tem maior capacidade econômica de fornecer mercadorias a seus clientes a preços mais baixos, além da indubitável comodidade que a internet oferece.

Antes ainda da edição do referido protocolo, alguns estados, por se sentirem prejudicados com as consequências do *e-commerce* na arrecadação do ICMS, utilizaram-se dessas mesmas justificativas extrafiscais para alterarem unilateralmente suas legislações tributárias. Foi o que fez o Mato Grosso, através do Decreto nº 2.033/2009, de 10 de julho de 2009, e o Ceará por meio do Decreto nº 29.817, de 06 de agosto de 2009. O estado do Piauí, por sua vez, editou a Lei Estadual nº 6.041/2010, publicada no Diário Oficial em 30/12/2010, extravasando os limites materiais permitidos a este instrumento legislativo e concebendo uma série de regras ilegais e inconstitucionais, dentre elas a aplicação da sistemática da alíquota interestadual nas transações comerciais entre consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Piauí e fornecedor localizado em outra unidade da federação. O Conselho

Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB propôs ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar no Supremo Tribunal Federal, ADI nº 4565/PI, que concedeu a medida liminar requerida. Eis a ementa:

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.<sup>70</sup>

O voto do ministro Joaquim Barbosa, relator da ADI, expôs que *"o rápido avanço tecnológico tem agravado as distorções dos princípios da neutralidade e do pacto federativo"*, contudo lembrou que *"a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária, que não pode ser realizada unilateralmente por cada ente político da federação"*, porque conforme registrou *"a argumentação de violação ao pacto federativo é o fundamento mais relevante"*.

Como as propostas de reforma tributária são morosas e dificilmente atenderiam aos anseios dos estados prejudicados, intentaram a alteração por meio do protocolo em comento, fundamentando-o nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Como os artigos do CTN em menção já foram apresentados aqui, passa-se então ao que prescreve o artigo da Lei Kandir:

---

70 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 4565, PiauÍ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, J. 07/04/2011, DJe-121 DIVULG 24-06-2011 PUBLIC 27-06-2011

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

Já a regra que cuida da substituição tributária, a que faz referência a transcrição acima, diz que:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Portanto, fica claro que a previsão constitucional e legal para que o CONFAZ edite atos normativos foi flagrantemente extrapolada. Primeiro porque o protocolo não celebra ato que define a extraterritorialidade da legislação tributária dos entes federativos entre si (art. 102/CTN), nem muito menos foi celebrado no intuito da prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos ou para permutar informações (art. 199/CTN). Tampouco é possível enquadrá-lo nas hipóteses de substituição tributária definidas no artigo 9º da Lei Complementar nº87/96, porque não se referem especificamente a contribuintes do imposto relacionando-se em operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou em operações internas e interestaduais com energia elétrica. Para as hipóteses do artigo 6º, exige-se lei estadual.

Todas essas razões são apontadas pelos estados não signatários do protocolo nas ações que estão interpondo no Judiciário para suspender sua aplicação que, para esses estados, resulta em bitributação. Isso porque em virtude do preceito constitucional os estados não

signatários recolhem o imposto pela alíquota interna e ao entrarem com a mercadoria no território dos estados signatários necessitariam recolher a diferença da alíquota interestadual.

No julgamento das ações, os Tribunais de Justiça estaduais estão sendo uníssonos, ao menos liminarmente, em reconhecer a inconstitucionalidade e a infringência ao princípio da estrita legalidade tributária do protocolo. Na sequência apresentam-se diversas ementas de decisões que ilustram, a título exemplificativo, o comentado:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. LIMINAR DEFERIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE LESÃO GRAVE E DE DIFÍCIL REPARAÇÃO. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. As disposições do Protocolo ICMS/CONFAZ nº21/11, exigindo em favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem a diferença da parcela do ICMS devida nas operações interestaduais, não podem ser aplicadas, em tese, às operações em que figurarem como destinatário final consumidor não-contribuinte do imposto, já que nesses casos, consoante as regras constitucionais e legais (art.155, inciso II e §2º da Constituição Federal, bem como da Lei Complr nº 87/96, que disciplinam e regulamentam a instituição e cobrança do ICMS), o referido imposto será recolhido, em sua totalidade e em valor expresso pela alíquota interna do Estado onde localizado o estabelecimento remetente. A norma questionada, sem qualquer dúvida, é de efeitos concretos e o mandado de segurança de natureza preventiva tem por objetivo, impedir que sua aplicação venha a causar lesão. É incontroverso que o Impetrante se encontra em situação de ameaça concreta em razão das regras estabelecidas no Protocolo ICMS CONFAZ nº 21/2011. Precedente do STF – ADI nº 4665. Agravo de instrumento improvido. Decisão unânime.<sup>71</sup>

■  
AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ. LEGALIDADE CONTROVERSA. VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO.

1. O PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ AUTORIZOU AS UNIDADES FEDERADAS DESTINATÁRIAS A EXIGIREM PARCELA DO ICMS, EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EM QUE O CONSUMIDOR FINAL ADQUIRE MERCADORIA OU BEM DE FORMA NÃO PRESENCIAL POR MEIO DE INTERNET, TELEMARKETING OU SHOWROOM (CLÁUSULA PRIMEIRA).

2. TODAVIA, QUANDO O DESTINATÁRIO DO PRODUTO NÃO FOR CONTRIBUINTE DO ICMS, OU SEJA, QUANDO FOR PESSOA QUE NÃO PRATICA OPERAÇÕES MERCANTIS (CONSUMIDOR FINAL), O TRIBUTO É DEVIDO À UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM E NÃO À UNIDADE FEDERADA DESTINATÁRIA (CF, 155, § 2º, VII, B, DA CF/1988).

3. O PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ NÃO FOI ASSINADO POR TODAS AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, O QUE FERE O PACTO FEDERATIVO.

4. DIANTE DA CONTROVÉRSIA SOBRE A LEGALIDADE DO PROTOCOLO 21/2011 DO CONFAZ, DEVE SER MANTIDA A DECISÃO QUE DEFERIU ANTECIPAÇÃO DE TUTELA, AFASTANDO A SUA APLICAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO.

5. NEGOU-SE PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO.<sup>72</sup>

71 PERNAMBUCO, Tribunal de Justiça do Estado, Constitucional e Processual Civil. Agravo de Instrumento – AI nº 0006288-82.2011.8.17.0000, Sétima Câmara Cível, Rel. Des. Fernando Cerqueira, DJE em 04/10/2011.

72 DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Comércio Eletrônico. Agravo de Instrumento – AI nº 0022439-53.2011.807.0000, Segunda Turma Cível, Rel. Des. Sérgio Rocha, Julgamento 01/02/2012, Publicação 09/02/2012, DJ-e Pág. 100.



■ MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - PROTOCOLO CONFAZ 21/2011 - ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS PELO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ATRAVÉS DA INTERNET/SHOWROOM E TELEMARKETING - INICIAL LIMINARMENTE INDEFERIDA - NECESSIDADE E UTILIDADE DO MANEJO DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - RECURSO PROVIDO - SENTENÇA ANULADA.<sup>73</sup>

■ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROTOCOLO CONFAZ 21/2011 SOBRE RECOLHIMENTO DE ICMS EM VENDAS FEITAS PELA INTERNET, TELEMARKETING, SHOWROOM. MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMIDOR EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. hipótese do ART. 155, § 2º, vii, da cf. bitributação, violação aos princípios da LEGALIDADE, DA não limitação ao tráfego de pessoas e bens e da não-discriminação em razão da procedência ou destino (art. 150, v e art. 152, cf.). SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. O recolhimento do ICMS, no caso de vendas destinadas a consumidor final localizado em outro ente da federação, ocorre com a saída da mercadoria, adotando-se a alíquota interna, ou seja, do Estado de origem (art. 155, VII, CF). Desta feita, há nítida violação ao preceito constitucional, se o Secretário Estadual de Fazenda subscreve protocolo tendo por finalidade pagamento de ICMS tanto no Estado de origem como no de destino da mercadoria, em vendas feitas de forma não-presencial a consumidor final localizado em outro ente federativo, já que a Lei Maior adota critério diverso.

2. Não pode um ato normativo secundário veicular a cobrança de ICMS sobre o mesmo fato jurídico (saída da mercadoria para o consumidor final) duplamente, haja vista configurar "bitributação", vedada pela Constituição, ressalvando-se as hipóteses excepcionais previstas na própria Lei Maior, além do que somente lei em sentido formal pode exigir ou majorar tributo, conforme art. 150, I, da CF.

3. Demais disso, não se coaduna com o princípio da não-limitação ao tráfego de pessoas e bens inserto no art. 150, V, e com o princípio da não-discriminação baseada na procedência ou destino previsto no art. 152, CF, visto que o imposto não pode ter como fato gerador tão somente a transposição entre entes federativos, levando-se em conta o local de origem ou de destino. A Magna Carta não alberga o tributo que onere o tráfego interestadual, em observância à liberdade de práticas comerciais e ao princípio federativo, conforme preconiza abalizada doutrina do direito brasileiro.<sup>74</sup>

■

O caso chegou ao Supremo, mas este negou seguimento ao recurso, por não ser cabível a interposição de recurso extraordinário contra decisões liminares, tendo em vista que são frutos de uma análise de mérito não conclusiva. Segue a ementa da decisão:

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão, proferido em agravo de instrumento, que manteve decisão que deferiu pedido de liminar em mandado de

73 MATO GROSSO DO SUL, Tribunal de Justiça do Estado, Protocolo CONFAZ 21/2011, Mandado de Segurança Preventivo – MS nº 2011.026224-0, Quarta Turma Cível, Rel. Des. Paschoal Carmello Leandro, Julgamento 31/01/2012, Publicação 16/02/2012.

74 ACRE, Tribunal de Justiça do Estado, Tributário, Mandado de Segurança – MS nº 0000903-51.2011.8.01.0000, Tribunal Pleno Jurisdicional, Rel. Des. Arquilau de Castro Melo, Julgamento 31/08/2011, Publicação 09/09/2011.

segurança. O acórdão possui a seguinte "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PROTOCOLO Nº 21/2011-CONFAZ. TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL. RECEIO DE PREJUÍZO. MANUTENÇÃO DA LIMINAR. 1) Mantém-se a decisão fustigada quando há justo receio de prejuízo e verossimilhança entre as alegações dispostas na mandamental acerca da possibilidade de aplicação do Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ, que dispõe sobre tributação interestadual; 2) Agravo improvido" (fl. 161). Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se, em suma, violação ao art. 155, § 2º, VII, a e b, da mesma Carta. A pretensão recursal não merece acolhida. Nos termos da jurisprudência desta Corte, as decisões que concedem ou denegam antecipação de tutela, medidas cautelares ou provimentos liminares, que podem ser novamente requeridas no curso do processo principal, não perfazem juízo definitivo de constitucionalidade a ensejar o cabimento do recurso extraordinário. Aplicam-se ao caso as razões que deram ensejo à Súmula 735 do STF. Nesse sentido, transcrevo a ementa do AI 597.618-AgR/SP, Rel. Min. Celso de Mello: "AGRAVO DE INSTRUMENTO - ACÓRDÃO QUE CONFIRMA DEFERIMENTO DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA - ATO DECISÓRIO QUE NÃO SE REVESTE DE DEFINITIVIDADE - MERA ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS DO 'FUMUS BONI JURIS' E DO 'PERICULUM IN MORA' - INVIABILIDADE DO APELO EXTREMO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - Não cabe recurso extraordinário contra decisões que concedem ou que denegam a antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional ou provimentos liminares, pelo fato de que tais atos decisórios - precisamente porque fundados em mera verificação não conclusiva da ocorrência do 'periculum in mora' e da relevância jurídica da pretensão deduzida pela parte interessada - não veiculam qualquer juízo definitivo de constitucionalidade, deixando de ajustar-se, em conseqüência, às hipóteses consubstanciadas no art. 102, III, da Constituição da República. Precedentes". Com a mesma orientação, cito, ainda, os seguintes precedentes, entre outros: AI 612.888/PR e AI 652.802-AgR/CE, Rel. Min. Cármen Lúcia; AI 788.286/CE, Rel. Min. Eros Grau; AI 780.976/PE e AI 829.462/RS, Rel. Min. Ayres Britto; RE 570.610-AgR/DF e AI 694.440-AgR/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 619.438-AgR/SP, Rel. Min. Ellen Gracie; RE 550.865-AgR/SP, Rel. Min. Cezar Peluso; AI 795.353/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes; AI 596.270/SP, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 613.182-AgR/RJ e RE 631.292/RJ, de minha relatoria. Isso posto, nego seguimento ao recurso (CPC, art. 557, caput). Publique-se.<sup>75</sup>

---

75 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Processual Civil, Recurso Extraordinário – RE nº 669360, Amapá, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento 01/02/2012, DJe-028 DIVULG 08/02/2012 PUBLIC 09/02/2012.

## CONCLUSÃO

No presente estudo buscou-se apresentar o princípio da legalidade desde a sua origem até a forma de aplicação ao âmbito tributário, para então abordar a complexidade normativa do ICMS e a forma como são reguladas suas operações interestaduais. Assim, foi possível comprovar com clara convicção que os diplomas legislativos que regulam as alíquotas do ICMS atendem às exigências do princípio da legalidade, uma vez que ordenamento jurídico nacional relativiza a legalidade, concebendo-a em seu amplo acepção que leva em consideração toda a legislação tributária, consoante entendimento doutrinário e jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

O último passo foi apresentar o controvertido Protocolo ICMS nº 21/2011, sua intenção e justificativas, as alterações normativas por ele propostas, a repercussão para os estados não signatários e, por fim, o que vem sendo decidido no Judiciário.

As justificativas da intenção do protocolo são legítimas, posto que a realidade comercial contemporânea vem conferindo inegáveis vantagens financeiras aos estados mais desenvolvidos por ficarem com toda arrecadação nas operações interestaduais com consumidor final. À época da edição dessa regra constitucional o comércio entre um consumidor final e um fornecedor localizado em outro estado era praticamente remota e imprevisível, mas hoje o comércio virtual cresce expressivamente a cada ano, tornando desleal a concorrência entre essas unidades federativas, prejudicando a saúde financeira dos estados menos favorecidos, bem como a dos estabelecimentos comerciais situados em seus territórios.

Dessa forma, ainda que não se possa discutir a legitimidade das justificativas apontadas pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, a mudança legislativa proposta viola disposição constitucional expressa que aplica a alíquota interna nas operações interestaduais com ICMS quando destinada a consumidor final não contribuinte do imposto. É certo que essa regra constitucional atualmente destoa dos seus demais preceitos relacionados à natureza do ICMS, mas o instrumento normativo utilizado é inservível para alterar a previsão constitucional.

Do modo em que foi editado termina por estabelecer uma nova hipótese de incidência para o imposto, o que fere o pacto federativo, acirra a guerra fiscal e a segurança jurídica das relações mercantis entre esses entes. Para edição dos protocolos do CONFAZ não há sequer necessidade de ratificação pelo Legislativo, já que servem a assuntos da colaboração à administração fiscal entre os entes políticos, conforme disciplina o artigo 40 do seu

Regimento Interno e como argumentam Ricardo Alexandre e a decisão do STF apresentada em seu livro, ainda que tenham se referido a convênio, percebe-se que tratam do mesmo instrumento normativo.

Conclui-se que, apesar das justificativas para a alteração intencionada serem materialmente legítimas e em consonância com os objetivos constitucionais para o imposto em análise, a exigência processual e formal para tal alteração requer a aprovação de uma emenda constitucional. Essa reforma tributária, além de ser salutar, é extremamente necessária para corrigir as distorções comerciais causadas pelas novas tecnologias.

## REFERÊNCIAS

### Livros:

AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

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

BERLIRI, Antonio. **Principi Generali del Diritto Tributario**. Bologna: Riccardo Pàtron, 1962.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Org.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

TOSI, Giuseppe. Direitos humanos: reflexões iniciais. *In*: TOSI, Giuseppe (Org.). **Direitos Humanos: história, teoria e prática**. João Pessoa: Universitária (UFPB), 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

### Internet:

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: < [http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf) >. Último acesso em: 13 de maio de 2012.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: < [http://portal.mj.gov.br/sedh/11cndh/site/pndh/sis\\_int/onu/convencoes/Declaracao%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos-%201948.pdf](http://portal.mj.gov.br/sedh/11cndh/site/pndh/sis_int/onu/convencoes/Declaracao%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos-%201948.pdf) >. Último acesso em: 13 de maio de 2012.

### **Legislação:**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de out. de 1966.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 24, de 07 de jan. de 1975. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 de jan. de 1975.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 87 de 13 de set. de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 set. 1996.

\_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de mai. de 1989. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de mai. de 1989.

\_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal nº 95, de 13 de dez. de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de dez. de 1996.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 133, de 12 de dez. de 1997. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de jan. de 1998, Seção 01, p. 30. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/regimento\\_confaz.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/regimento_confaz.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS nº 21/2011, de 01 de abr. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 de abr. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS nº 30/2011, de 13 de abr. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de abr. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt030\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt030_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS nº 43/2011, de 08 de jul. de 2011, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 de jul. de 2011. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt043\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt043_11.htm) >. Último acesso em: 13 de mai. de 2012.

**Jurisprudência:**

ACRE, Tribunal de Justiça do Estado, Tributário, Mandado de Segurança – MS nº 0000903-51.2011.8.01.0000, Tribunal Pleno Jurisdicional, Rel. Des. Arquilau de Castro Melo, Julgamento 31/08/2011, Publicação 09/09/2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1179, São Paulo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, J. 12/11/2002, DJ 19/11/2002, PP-00069 EMENT VOL-02096-01 PP-00054

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1247, Pará, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, J. 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1276, São Paulo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 28/08/2002, DJ 29-11-2002 PP-00017 EMENT VOL-02093-01 PP-00076.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Constitucional, Tributário, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 4565, Piauí, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, J. 07/04/2011, DJe-121 DIVULG 24-06-2011 PUBLIC 27-06-2011

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Direito Constitucional e Tributário, Recurso Extraordinário – RE nº 539.130, Rio Grande do Sul, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 04/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-05 PP-00900

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1308, Rio Grande do Sul, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 12/05/2004, DJ 20/05/2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Processual Civil, Recurso Extraordinário – RE nº 669360, Amapá, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento 01/02/2012, DJe-028 DIVULG 08/02/2012 PUBLIC 09/02/2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tratamento Tributário Preferencial, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3674, Rio de Janeiro, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, J. 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011

DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Comércio Eletrônico. Agravo de Instrumento – AI nº 0022439-53.2011.807.0000, Segunda Turma Cível, Rel. Des. Sérgio Rocha, Julgamento 01/02/2012, Publicação 09/02/2012, DJ-e Pág. 100.

MATO GROSSO DO SUL, Tribunal de Justiça do Estado, Protocolo CONFAZ 21/2011, Mandado de Segurança Preventivo – MS nº 2011.026224-0, Quarta Turma Cível, Rel. Des. Paschoal Carmello Leandro, Julgamento 31/01/2012, Publicação 16/02/2012.

PERNAMBUCO, Tribunal de Justiça do Estado, Constitucional e Processual Civil. Agravo de Instrumento – AI nº 0006288-82.2011.8.17.0000, Sétima Câmara Cível, Rel. Des. Fernando Cerqueira, DJE em 04/10/2011.