



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS PRÓ-REITORIA DE ENSINO MÉDIO,
TÉCNICO E EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA - PROEAD
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

FERNANDA IÊDA LEITE OLIVEIRA

**A CONCENTRAÇÃO DA RECEITA DO ICMS NOS ESTADOS PRODUTORES
NAS VENDAS INTERESTADUAIS DESTINADAS AO CONSUMIDOR FINAL.**

**JOÃO PESSOA
2015**

FERNANDA IÊDA LEITE OLIVEIRA

**A CONCENTRAÇÃO DA RECEITA DO ICMS NOS ESTADOS PRODUTORES
NAS VENDAS INTERESTADUAIS DESTINADAS AO CONSUMIDOR FINAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Área de concentração: Gestão.

Orientador: Prof. Me. Edilon Mendes Nunes

**JOÃO PESSOA
2015**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

O48c Oliveira, Fernanda Iêda Leite

A concentração da receita do ICMS nos estados produtores nas vendas interestaduais ao consumidor final [manuscrito] /
Fernanda Iêda Leite Oliveira. – 2015.

42 p. : il. color.

Digitado.

Monografia (Especialização em Gestão Pública EAD) -
Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio,
Técnico e Educação à Distância, 2015.

“Orientação: Prof. Ms. Edilon Mendes Nunes, PROEAD”.

1. Impostos. 2. Política tributária. 3. ICMS. I. Título.

21. ed. CDD 657.46

FERNANDA IÊDA LEITE OLIVEIRA

**A CONCENTRAÇÃO DA RECEITA DO ICMS NOS ESTADOS PRODUTORES
NAS VENDAS INTERESTADUAIS DESTINADAS AO CONSUMIDOR FINAL.**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Área de concentração: Gestão Pública.

Aprovada em: 28/03/2015.

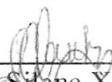
BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Edilon Mendes Nunes (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Aline Poggi Lins de Lima
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Silene Ximenes
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

À minha mãe.

AGRADECIMENTOS

À minha tutora, Aline Poggi, por sempre responder às minhas dúvidas com rapidez e paciência.

Ao meu orientador Edilon Mendes Nunes, por me aceitar como orientanda, mesmo já contando com mais de uma dezena de alunos no grupo.

À professora Silene Lima Dourado Ximenes Santos.

À minha mãe, Maria de Lourdes Leite Oliveira, por ter me proporcionado a oportunidade de estudar, por ter me mostrado que é através dos estudos que alcançamos nossos objetivos de vida dignamente e por ter me ensinado a ser uma pessoa honesta.

Ao meu pai (*in memoriam*), Antônio Edilson Cordeiro Oliveira, que, embora tendo partido quando eu tinha apenas quatro anos, é a ele que recorro nos momentos de dificuldade, e ele sempre me atende.

Aos meus irmãos, Ricardo, Tácito e Artur.

Ao meu tio Dja.

Aos meus amigos de Fortaleza.

Aos meus colegas de Fisco, Esmael de Sousa Filho, Luiz Moura, Gislaine de Medeiros, Cláudio Cavalcanti, Pedro Mallmann, Eronildo Frade, Rosely Tavares, Pedro Maurílio, Jorge Luiz e Bosco Coelho (*in memoriam*) pelas “discussões” construtivas relacionadas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

A todos os professores do Curso de Especialização em Gestão Pública da UEPB, por terem compartilhado comigo uma parcela do seu conhecimento.

A todas as boas pessoas que fazem parte do meu dia-a-dia e contribuem para facilitar a minha vida.

Com o maior acesso dos brasileiros aos meios virtuais, proporcionalmente aos ganhos do e-commerce, as vendas presenciais perderam mercado, o que desencadeou em discórdias e desigualdades entre os Estados, visto que o comércio varejista eletrônico concentrou-se massivamente nas regiões sul e sudeste do país, concentrando ali uma grande parcela do produto da arrecadação do ICMS (SILVA, 2014).

RESUMO

Esta monografia analisa a concentração da receita do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação) nos Estados produtores, nas operações de vendas de mercadorias destinadas a consumidores finais localizados em outros Estados da federação. A forma mais justa seria a repartição dessa receita e não a concentração, como vem acontecendo durante tantos anos. Os Estados ricos, eminentemente produtores, não aceitam renunciar parte desse montante. Contudo, os Estados mais pobres perdem bilhões de reais por ano. E dessa forma é verificada uma função contraditória e inaceitável do tributo em questão: os Estados pobres financiando os Estados ricos. Todas as iniciativas no intuito de gerar a repartição dessa receita foram sustadas pelos Estados produtores, entre elas, o famoso Protocolo ICMS n.º 21, de 1º de abril de 2011. Este trabalho tem o objetivo de promover a educação fiscal acerca desse assunto, além de evidenciar a necessidade de repartição dessa receita. Quem está com a razão? Os Estados ricos, que ficam com a totalidade da receita do ICMS nessas operações ou os Estados pobres, eminentemente consumidores, que apenas anseiam a distribuição igualitária dessa receita, mas que têm suas iniciativas prejudicadas, por irem supostamente de encontro à Constituição Federal? Para responder a essas questões e atingir o objetivo proposto, foi analisado o que a Constituição traz sobre o assunto, estabelecendo que a totalidade do ICMS nessas operações fique com o Estado de origem, mas, em contradição, apregoa a busca pela igualdade entre as pessoas e as regiões do país. Foram analisados ainda autores que abordam a política tributária e a justiça social, como Alexandre Henrique de Salema Ferreira, além de notícias vinculadas na *internet*, sobre iniciativas que buscaram em vão a repartição dessas receitas, mas foram frustradas e retiradas do ordenamento jurídico, sob alegação de serem inconstitucionais. Recentemente, foi aprovada pelo Senado uma proposta de emenda à Constituição, prevendo a repartição do ICMS entre Estados produtores e consumidores na venda interestadual de mercadorias ao consumidor final. Quando a proposta for definitivamente aprovada, será resolvido esse impasse, uma vez que a repartição dessa receita terá agora previsão constitucional, devendo ser obedecida por todos.

Palavras-chave: Concentração, Receita, Repartição, ICMS.

RÉSUMÉ

Cette monographie analyse la concentration des recettes fiscales de l'ICMS (impôt sur la circulation des marchandises et des services de transports et de la Communication) dans les États producteurs, dans les opérations de vente de marchandises pour les consommateurs ordinaires, qui n'ont aucune intention commerciale, mais pour leur propre usage, situés dans d'autres États de la fédération. La façon la plus équitable serait de partager cette recette. Les États riches et grands producteurs n'acceptent pas de renoncer à une partie de ce montant. Toutefois, les États les plus pauvres perdent des milliards de réals par an. Et si nous acceptons une fonction contradictoire et inacceptable de l'impôt en question: les États les plus pauvres financent les plus riches. Toutes les initiatives, afin de générer la distribution de ces recettes ont été arrêtées par les États producteurs, parmi eux le célèbre Protocole ICMS numéro 21. Cette monographie vise à promouvoir l'éducation fiscale sur ce sujet, et souligne également la nécessité de partager cette recette. Qui a raison? Les États riches, qui sont avec tous les revenus du ICMS de ces opérations ou les États pauvres, les consommateurs éminemment qui ont soif de la répartition de ces recettes, mais ont interdit leurs initiatives, parce qu'ils semblent être contre la Constitution fédérale? Pour répondre à ces questions et d'atteindre l'objectif proposé, il a été analysé ce que la Constitution apporte sur la question, déclarant que la totalité de la ICMS sur ces transactions restent avec l'État, mais en contradiction, proclament la quête de l'égalité entre les personnes et les régions du pays. Les auteurs qui traitent de la politique fiscale et la justice sociale seront analysés, comme Alexandre Henrique Ferreira de Salema et nouvelles connexes sur Internet, sur les initiatives qui cherchaient en vain pour la distribution de ces revenus, mais ont été frustrés et retiré de la loi, alléguant inconstitutionnalité. Il a été récemment approuvé par le Sénat, un projet d'amendement à la Constitution, prévoyant la distribution de l'ICMS entre les États producteurs et les consommateurs dans la vente inter-États, de marchandises aux consommateurs ordinaires, qui n'ont pas le but commercial. Lorsque la proposition sera approuvée par le Sénat, cette impasse sera résolue, et remédiera à cette injustice, puisque la répartition de ces recettes deviendra disposition constitutionnelle et devra être respectée par tous.

Mots-clés: Concentration, Recette, Distribution, ICMS.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Venda de mercadoria ao consumidor final em operações interestaduais	13
Figura 2 – ICMS embutido no preço dos produtos fica integralmente com Estado vendedor.	14
Figura 3 – Funcionamento da não cumulatividade.	18
Figura 4 – Fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, lançamento e base de cálculo.	21
Figura 5 – Contribuinte de fato e contribuinte de direito: diferença.	24
Figura 6 – Venda interestadual ao consumidor final	26
Figura 7 – Operação interestadual entre empresas contribuinte do ICMS	28
Figura 8 – Operação interestadual de venda a consumidor: como é e como ficaria com o Protocolo 21.	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação.
CF	Constituição Federal.
CTN	Código Tributário Nacional.
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.
ITCMD	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens e direitos.
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária.
PEC	Proposta de emenda constitucional.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	REVISÃO DE LITERATURA	17
2.1	Tributos e impostos	17
2.2	A história do ICMS.....	17
2.3	Conceitos básicos relativos a tributos.....	19
2.4	Os impostos dos Estados.....	21
2.5	Conceito constitucional de ICMS.....	22
2.6	Impostos diretos e indiretos.....	23
2.7	A progressividade e a regressividade dos impostos.....	25
2.8	Protocolo nº 21/11.....	25
	CONSIDERAÇÕES.....	39
	REFERÊNCIAS	41

INTRODUÇÃO

Esta monografia discute a importância do compartilhamento da receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) entre os Estados envolvidos na operação de venda ao consumidor final não contribuinte desse imposto, em operações interestaduais, ou seja, aquelas operações em que o vendedor e o comprador estão em Estados diferentes. Atualmente, a totalidade dessa arrecadação fica com o Estado produtor e emitente da nota fiscal, geralmente São Paulo, ou Rio de Janeiro. O Estado onde se localiza o destinatário não se beneficia com nenhum percentual desse montante. A operação está detalhada na ilustração a seguir:

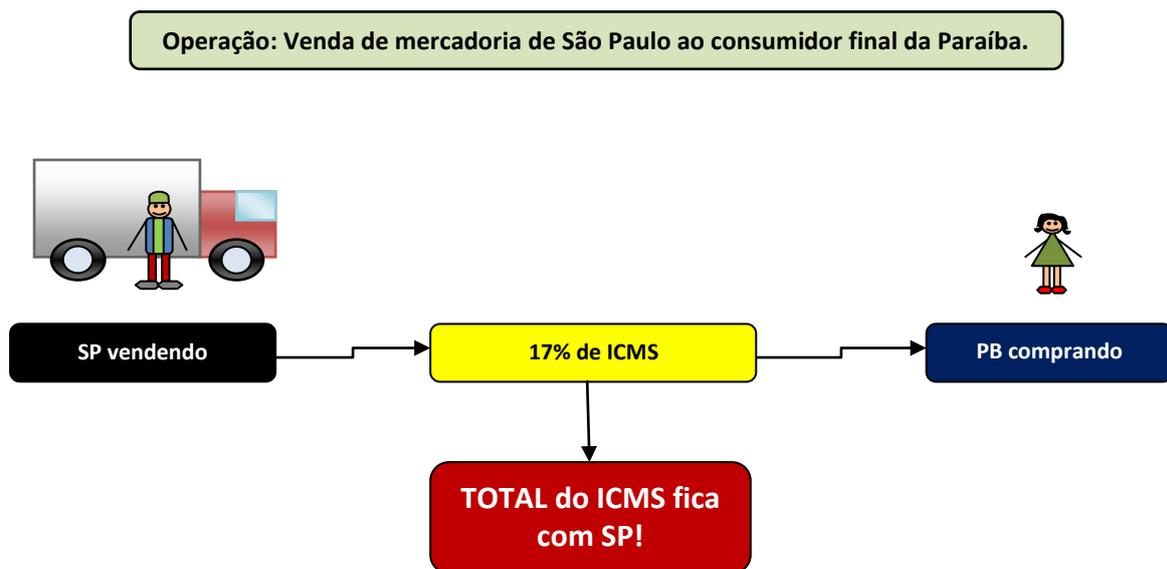


Figura 1: Venda de mercadorias ao consumidor final em operações interestaduais.

Essa situação está prevista na própria Constituição Federal, a ser detalhada mais adiante. Isso é explicado, porque na época em que a Constituição foi elaborada e promulgada, não existia um grande volume desse tipo de operação. Hoje em dia, as vendas pela *internet* estão cada vez mais volumosas. Há muitos consumidores pessoas físicas adquirindo os mais diversos tipos de mercadorias pela *internet*. E nessas operações, como já foi elucidado, todo o montante do ICMS é destinado ao Estado vendedor (geralmente São Paulo, ou Rio de

Janeiro). O dinheiro que os Estados predominantemente consumidores, como os Estados das regiões Norte e Nordeste, deixam de arrecadar, uma vez em que não existe partilha de ICMS nesses casos, preocupa bastante. Tanto é verdade, que alguns Estados como a Paraíba e o Ceará, por exemplo, acabaram por editar decretos tentando inibir essa injustiça e prevendo a divisão do ICMS nas operações dessa natureza. Esses decretos foram questionados e sustados na Justiça pelos Estados produtores, uma vez que eles, supostamente, iam de encontro ao que dita a Constituição.

Entre os seus objetivos fundamentais, em títulos como o dos “Princípios Gerais da Atividade Econômica”, artigo 170, e em diversos momentos do seu texto, a Constituição Federal reitera a importância da igualdade entre as pessoas, a proteção dos menos favorecidos e a redução das desigualdades regionais e sociais (esses artigos também serão detalhados mais à frente). Diante desses objetivos maiores buscados pela Carta Magna, que devem nortear todas as políticas públicas e demais ações equivalentes, não é justo, ou seria no mínimo contraditório, permitir, ou determinar que, em uma operação de venda de mercadorias envolvendo dois Estados, o montante do ICMS incidente fique integralmente com um único Estado, geralmente o mais rico. O comprador do produto localizado em um Estado do Norte, ou do Nordeste, por exemplo, arca com o montante do imposto embutido no preço da mercadoria, porém esse valor suportado não será convertido em políticas públicas no Estado em que ele reside, mas sim no Estado onde a mercadoria tem sua fábrica, ou centro de distribuição.



Figura 2: ICMS embutido no preço dos produtos fica integralmente com Estado vendedor.

A ilustração mostrou uma consumidora do Ceará comprando um sapato de uma fábrica de São Paulo. Dentro do preço, estava o ICMS a uma alíquota de 17%. A consumidora do Ceará pagou o imposto, mas a fábrica de São Paulo repassa os R\$17,00 à Secretaria da Receita desse Estado, para que o governo invista como quiser. Em outros países, esse problema não é verificado. Vejamos o exemplo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), tributo similar ao ICMS na Europa. Quem viaja ao exterior e compra artigos com a incidência desse imposto poderá ter seu valor reembolsado na saída do país, exatamente porque essa pessoa está só de passagem no continente europeu e em nada será beneficiada com as melhorias no país onde o artigo foi comprado, financiadas pela arrecadação do IVA (VERONA, 2010).

Diante da problemática, este trabalho tem o objetivo de promover a educação fiscal acerca do assunto, além de evidenciar a necessidade de repartição da receita do ICMS nos casos evidenciados. Quem está com a razão? Os Estados ricos, que ficam com a totalidade do ICMS. Ou os Estados pobres, eminentemente consumidores, que apenas anseiam a distribuição igualitária dessa receita, mas têm suas iniciativas prejudicadas, por irem supostamente de encontro à Constituição Federal? Para responder a essas questões e atingir o objetivo proposto, é pretendido analisar o que a Constituição traz sobre o assunto, estabelecendo que a totalidade do ICMS nessas operações fique com o Estado de origem, mas, em contradição, apregoa a busca pela igualdade entre as pessoas e as regiões do país. Serão analisados ainda autores que abordam a política tributária e a justiça social, como Alexandre Henrique de Salema Ferreira, além de notícias vinculadas na *internet*, sobre iniciativas que buscaram em vão a repartição dessas receitas, como o Protocolo n° 21, pois foram frustradas e retiradas do ordenamento jurídico, sob a alegação de serem inconstitucionais.

A necessidade de promover a educação fiscal sobre o assunto, de alertar os leitores sobre a situação e a polêmica em torno do não compartilhamento do ICMS nessas operações ensejaram a elaboração desta monografia, iniciando pela história do ICMS, pincelando conceitos gerais sobre tributos e iniciativas frustradas dos Estados prejudicados, com ênfase no Protocolo ICMS n° 21/11¹, por ter sido a iniciativa de maior repercussão e que

¹ Protocolo n° 21/11- o objetivo da norma era garantir a distribuição da receita tributária decorrente da arrecadação do ICMS, sobretudo em razão do vertiginoso crescimento das operações de *e-commerce* por meio da qual a pessoa interessada acessa *site* da loja virtual, escolhe o produto que deseja adquirir, promove o pagamento do valor (que já inclui despesas de envio para o endereço indicado pelo consumidor) e recebe o produto no local indicado (LIMA, 2011). As regras do Protocolo, que passaram a valer em 1° de março de 2011, eram aplicadas pelos Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e também pelo Distrito Federal.

envolveu um maior número de Estados, no intuito de forçar a divisão do ICMS, ou de pelo menos alertar os parlamentares para a necessidade de uma emenda constitucional, prevendo o compartilhamento do ICMS nessas operações.

Ao que parece, toda essa insistência surtiu efeito: uma proposta de emenda constitucional (PEC) já está tramitando pelo Congresso, tendo sido inclusive aprovada pelo Senado.

Por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que exigia, nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, o recolhimento de parte do ICMS em favor dos estados onde se encontram consumidores finais dos produtos comprados. Para os ministros, a norma viola disposto no artigo 155 (parágrafo 2º, inciso VII, alínea b) da Constituição Federal.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Tributos e impostos

O tributo é gênero do qual são espécies o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. O conceito de tributo está previsto no art. 3º, do Código Tributário Nacional.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A principal característica dos impostos é a não vinculação da sua receita com uma determinada despesa, exceto quando a legislação prevê o contrário. Por exemplo, o produto da arrecadação do IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência dos Estados e do Distrito Federal, não precisa ser necessariamente destinado à conservação das estradas. Ele pode ser utilizado para fazer face às despesas com educação, saúde, segurança, ou outros tipos de obras públicas. Por isso, o imposto é definido como um tributo não vinculado, em virtude da generalidade da sua destinação.

A cobrança dos impostos independe de qualquer atuação do Estado direcionada diretamente ao sujeito passivo. Nesse caso, o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo não faz nascer para o Estado qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação (FERREIRA, 2007, p. 99).

A não vinculação da receita dos impostos a determinada despesa não significa que os governantes não têm o dever de prestar contas e também de dar satisfação à população sobre a aplicação dessas verbas. A destinação da arrecadação dos impostos é genérica, de forma geral, desassociada a um determinado tipo de despesa, mas deve ser real e efetiva, aplicando-se o produto da arrecadação dos impostos em despesas que proporcionem o bem de todos, de interesse comum à população.

2.2 A história do ICMS

Pode-se afirmar que o IVM – Imposto de Vendas Mercantis, instituído pela Lei Federal nº 4.625/22, foi o antecessor mais remoto do ICMS. O IVM era de competência dos Estados-Membros e o primeiro tributo no país sobre o consumo. Mais adiante, a Constituição de 1934 ampliou a incidência desse imposto às consignações mercantis, e ele passou a se chamar Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC.

O IVC incidia sobre cada operação, provocando dessa forma a chamada “incidência em cascata”. Como não havia a compensação do imposto devido com o montante pago na operação anterior, isso acabava por prejudicar as operações comerciais, elevando sobremaneira o preço final da mercadoria.

Diante da inviabilidade da “incidência em cascata” do IVC, em 1965, a Reforma Constitucional nº 18 implantou a sistemática da não cumulatividade em relação aos tributos sobre o consumo. Com isso, o IVC saía de cena para ceder espaço ao ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

O princípio da não cumulatividade, agora presente no ICM, consistia na confrontação dos débitos e créditos do imposto, abatendo do valor devido o montante pago na operação, ou operações anteriores. Por exemplo: Uma firma no setor de vestuário compra blusas para revenda no valor de R\$100,00. Embutidos nesse valor, tem-se R\$17,00 de ICM (adotando-se uma alíquota fictícia de 17%). Esses R\$17,00 serão abatidos do ICM devido quando a firma revender as blusas e for gerada assim a obrigação de recolher o imposto. Supondo que ela revenda as blusas por R\$130,00, o ICM devido será de 17% menos os R\$17,00 suportados anteriormente.

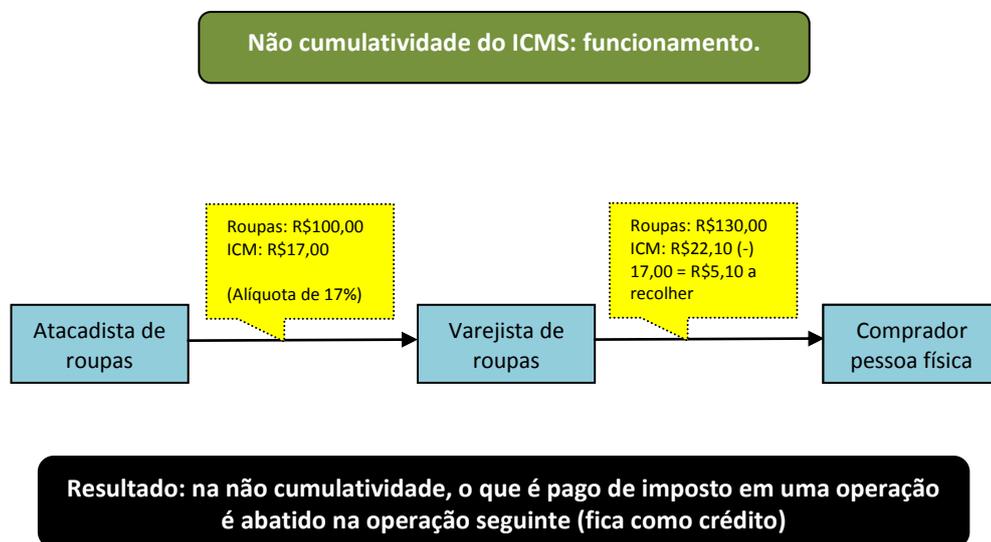


Figura 3: Funcionamento da não cumulatividade.

O ICM, por sua vez, deu origem ao atual Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, criado pela Constituição de 1988. O ICMS

também manteve a sistemática da não cumulatividade. A alteração da sigla, com a aposição da letra “S”, deve-se à inclusão de alguns serviços dentro do campo de incidência do imposto.

2.3 Conceitos básicos relativos a tributos

A hipótese de incidência é uma condição que deve ser cumprida para se poder exigir o ICMS. Ela é abstrata, latente e estática. A hipótese de incidência ainda está no papel, na teoria. É um elenco de possibilidades passíveis de fazer surgir a exigência do ICMS. Exemplos de hipóteses de incidência do ICMS: quem revender mercadoria é contribuinte do imposto, quem realiza operação de transporte interestadual também está sujeito ao pagamento do imposto. No instante em que uma dessas possibilidades se concretiza, surge o “fato gerador²” e conseqüentemente se torna legítima a exigência do ICMS. Exemplificando, a hipótese de incidência “vender mercadorias gera incidência de ICMS” está apenas na Constituição, ela é ainda abstrata. Quando alguém a realiza, ou seja, vende a mercadoria, tem-se o “fato gerador” do imposto, que agora poderá ser exigido (situação hipotética passa a ser concreta: a mercadoria foi vendida).

Enquanto a hipótese de incidência é abstrata, algo que pode vir a acontecer; o fato gerador é concreto, já aconteceu, a situação ocorreu e o ICMS já pode ser exigido.

A diferença entre a hipótese de incidência e o fato gerador é o “momento”. O fato gerador nada mais é que a hipótese de incidência materializada. No futuro, quando o sujeito passivo³ vender uma mercadoria, a hipótese de incidência (venda de mercadorias) se materializará em fato gerador. O fato gerador é simplesmente a hipótese de incidência materializada.

Na isenção, a situação preenche todos os requisitos para que haja a incidência do ICMS, mas uma lei ordinária específica, de âmbito estadual, impede essa exigência, protegendo aquela operação das garras do ICMS.

Concretizado o fato gerador, desde que não haja algum impeditivo, como isenção, ou imunidade, o ICMS poderá ser exigido.

² Fato gerador é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno (SABBAG, 2010, p. 652).

³ A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos (SABBAG, 2010, p. 662). O sujeito passivo nada mais é do que a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo. Já o sujeito ativo se refere ao ente (União, Estado, Distrito Federal ou Município) legitimado para exigir o tributo. No caso do ICMS, é o Estado.

O art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, reza que qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS, incluindo as isenções, deve ser acordado mediante deliberação (acordo) entre os Estados e o Distrito Federal.

Art. 155, §2º, XII. Cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A forma como deve ser feito esse acordo será definida por meio de lei complementar federal. E isso já foi decidido: as isenções e demais benefícios fiscais relativos ao ICMS são decididos e revogados por meio de convênios entre os Estados e o Distrito Federal. Então, se um Estado da federação deseja isentar determinado produto ou operação do ICMS, isso deve ser aprovado em convênio por todos os outros Estados e pelo Distrito Federal. Essa aprovação deve ser unânime.

Esses convênios são promovidos pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. O CONFAZ consiste na reunião entre os secretários das fazendas estaduais e distrital para decidir determinados assuntos, entre eles, sobre a concessão de isenções. Depois de decidirem sobre determinada isenção, ela deverá ser instituída por cada ente por meio de lei específica estadual ou distrital. A lei específica trata exclusivamente de determinado assunto.

Fica claro então que as isenções são acordadas por meio de convênio, mas instituídas por meio de lei específica estadual. Quanto à função da lei complementar federal, ela apenas estabeleceu a “forma” como essas isenções seriam discutidas, ou seja, por meio de convênios.

A não incidência, também chamada imunidade constitucional, já nasce fora da hipótese de incidência. Foi a própria Constituição Federal, que elencou os casos de imunidade tributária, significando que os Estados e o Distrito Federal sequer podem cogitar a tributação sobre os casos imunes. Essas imunidades estão previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal.

Explicando ou reforçando mais alguns termos imprescindíveis para a relação tributária, sujeito passivo é aquele definido em lei como o responsável pelo recolhimento e repasse do ICMS à Fazenda Estadual. Carrazza (2009, p. 39) entende que o sujeito passivo capaz de promover operações de circulação de mercadorias só pode ser o produtor, o industrial ou o comerciante e alerta para a abrangência de seus significados:

Também pode ser alcançado por este imposto quem lhes faz às vezes, como, o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante (CARRAZZA, 2009, p. 40).

O sujeito ativo, por sua vez, é o Estado-membro dotado da capacidade tributária de exigir aquela exação (o montante do imposto) ao sujeito passivo.

Lançamento é a apuração do imposto pela autoridade competente. É a constituição do crédito tributário do Estado. O crédito tributário é o valor devido pelo contribuinte ao Estado, a título de imposto.

Base de cálculo é uma grandeza, expressa em valor monetário, sobre a qual será aplicada a alíquota (um determinado percentual), a fim de se obter o montante devido do imposto.

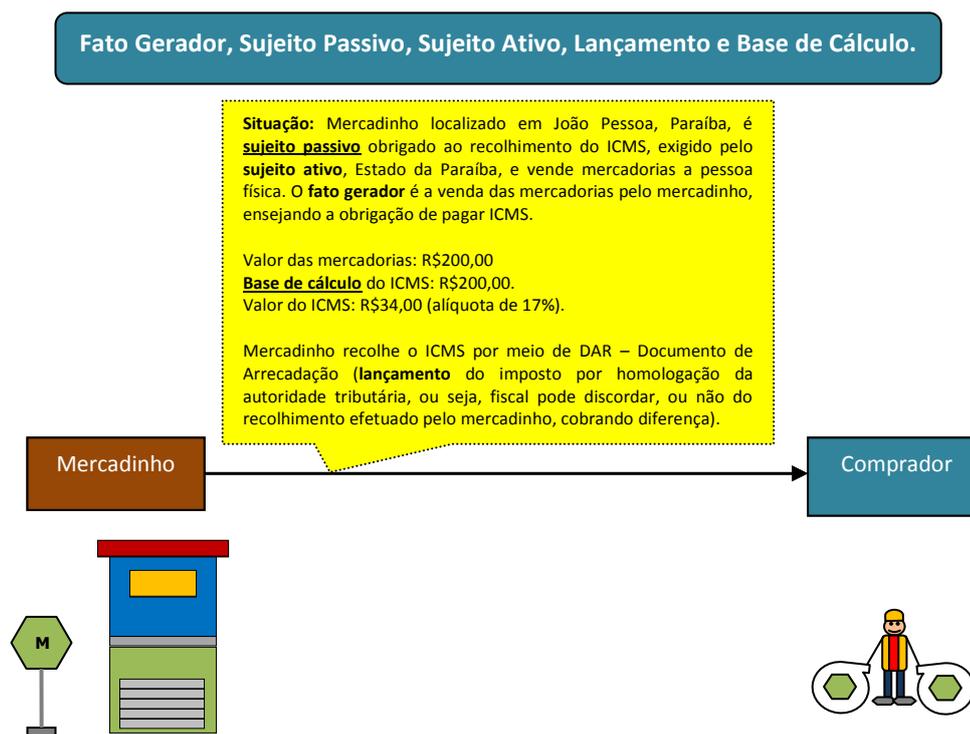


Figura 4: Fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, lançamento e base de cálculo.

2.4 Os impostos dos Estados

A Constituição Federal de 1988 é responsável por atribuir a competência tributária aos entes. É ela que determina quais tributos a União, os Estados, o Distrito Federal

e os Municípios poderão instituir. Dotado de competência para instituir determinado tributo, o ente o fará por meio de lei ordinária, ou por meio de lei complementar, conforme orientação da Constituição.

Em seu artigo 145, a Constituição Federal enumera os tributos que fazem parte da chamada “competência comum”, ou seja, aqueles tributos que poderão ser instituídos por qualquer dos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Esses tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Como a este trabalho o que interessa são os impostos atribuídos exclusivamente aos Estados, em especial, o ICMS, a Constituição, em seu artigo 155, enumera os impostos que fazem parte da chamada “competência exclusiva” dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, apenas esses entes detêm a competência tributária para instituir por meio de lei o ICMS, o IPVA e o ITCMD

A competência tributária é imprescritível e intransferível. Ainda que os Estados e o Distrito Federal resolvam não instituir esses impostos, a União e os Municípios não poderão fazê-lo. E essa competência poderá ser exercida a qualquer tempo. Ela não tem prazo de validade.

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

I – transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;

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

III – propriedade de veículos automotores.

2.5 Conceito constitucional de ICMS

A Constituição de 1988 apresenta um rol de impostos, classificando-os como de competência Federal, Estadual/Distrital e Municipal. O Distrito Federal, como não pode ser

dividido em municípios, acumula a competência tributária para instituir os impostos estaduais e municipais.

O artigo 155 traz os impostos que poderão ser instituídos pelos Estados-Membros e Distrito Federal e, entre eles, está o ICMS:

Art. 155, CF. 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 prestações se iniciem no exterior;

O conceito constitucional de ICMS descrito acima delimita sobremaneira o campo de incidência do ICMS, ou seja, os Estados poderão legislar sobre esse imposto, mas ele só poderá incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e estritamente sobre alguns “serviços”, que são apenas aqueles presentes no conceito. Além disso, o art. 146 da Constituição Federal estabelece que lei complementar federal deverá conter normas gerais sobre os impostos. Significa que os Estados, ao legislarem sobre seus impostos (entre eles, o ICMS), obedecerão aos preceitos de uma lei complementar federal. A Lei Complementar nº 87 de 1996 também cumpriu esse papel em relação ao ICMS.

2.6 Impostos diretos e indiretos

De acordo com Mariotti (2012, a. 2, p. 3), “a diferenciação entre os impostos diretos e indiretos está associada à possibilidade de transferência de seu ônus a terceiros ou não”. Os “impostos diretos” são aqueles em que o ônus tributário recai diretamente sobre a pessoa física ou jurídica que está definida pela legislação tributária como sujeito passivo. Um exemplo clássico de imposto direto é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR. Aquele que percebe valores numerários é quem deve arcar com a carga tributária, pagando o imposto de renda. Ele não poderá transferir esse ônus a terceiros. Já nos “impostos indiretos”, quem arca com a carga tributária não é necessariamente aquela pessoa física ou jurídica escolhida pela lei como contribuinte do imposto (sujeito passivo). Ela transfere o valor do imposto para uma terceira pessoa, ficando obrigada apenas pelo repasse aos cofres públicos daquele montante. É o caso do ICMS e do IPI. O valor desses impostos está embutido no preço dos produtos e quem arca com esse ônus é o comprador da

mercadoria. O sujeito passivo (comerciante ou industrial) apenas repassa esse montante ao sujeito ativo (ente público).

A distinção entre impostos diretos e indiretos nos faz chegar às figuras do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”. Na operação de venda de mercadoria, por exemplo, existe o responsável pelo recolhimento e repasse do imposto, o denominado “contribuinte de direito”, pois sua sujeição à vontade do Estado de lhe cobrar uma quantia pecuniária está pautada no próprio direito, na própria lei tributária. Na venda de mercadoria, o contribuinte de direito é a empresa que promove a circulação dessa mercadoria (o comerciante ou industrial). Nada impede que, mesmo sendo essa empresa obrigada pelo recolhimento do ICMS, ela repasse o seu prejuízo (valor do imposto) ao comprador da mercadoria. Este, o comprador, é denominado “contribuinte de fato”, pois é ele quem na realidade suporta o ônus tributário, ao ver embutido no valor da mercadoria o montante relativo do ICMS.

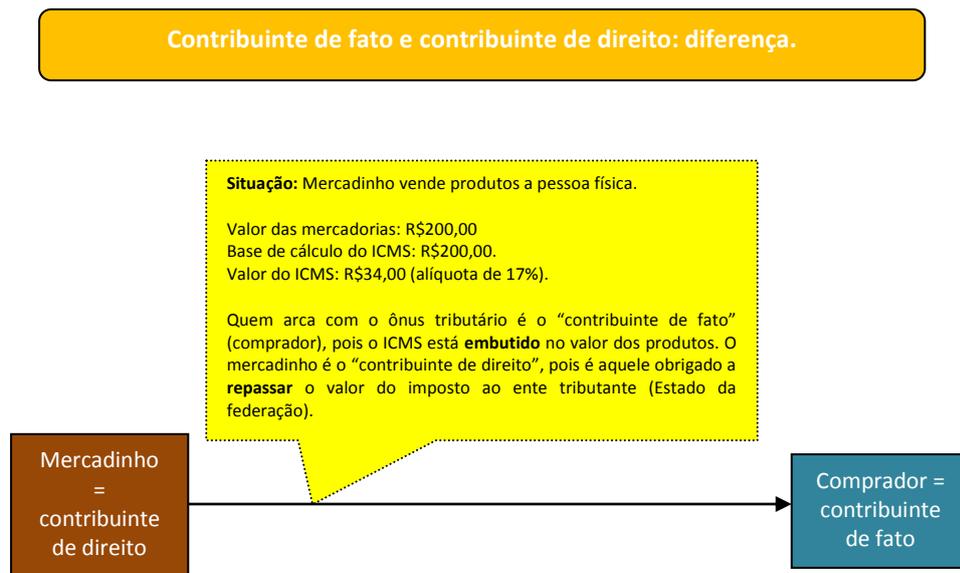


Figura 5: Contribuinte de fato e contribuinte de direito: diferença.

2.7 A progressividade e a regressividade dos impostos

Mariotti (2012, a. 2) lembra a importância dos tributos para a sociedade, como fonte primordial de recursos necessários ao financiamento das políticas públicas, mas alerta que a tributação deveria incidir com mais rigor sobre aqueles que apresentam mais riqueza. O

que muitas vezes não é perquirido pela nossa legislação tributária. E essa injustiça da forma de tributação (quem ganha menos sofre um maior ônus tributário) pode ser explicada pela existência dos “impostos regressivos”, como veremos mais adiante.

A incidência dos impostos sobre a sociedade, sejam eles diretos ou indiretos, busca dar aos governos fontes de recursos necessárias à sua intervenção sobre a sociedade, no atendimento às funções por estes exercidas, função alocativa, distributiva e estabilizadora. Um dos princípios basilares dessa intervenção é o de que deve ser seguida a máxima de que quem ganha mais paga mais. Isso poderia ser considerado um mundo ideal, mas que, infelizmente, não acontece, especialmente se levarmos em conta a atual estrutura tributária brasileira (MARIOTTI, 2012, a.2, p. 6).

Impostos progressivos são aqueles em que o percentual aumenta de acordo com o aumento da renda. Um clássico exemplo é o Imposto de Renda. Essa progressividade é garantida pelas diferentes alíquotas, a serem determinadas pela faixa de renda do contribuinte. Até determinado montante de renda, o contribuinte é isento do IR. A partir de determinado montante, ele paga 7,5% de IR, obedecendo a um limite. As alíquotas seguintes são de 15%, 22% e 27,5%, dependendo da renda do contribuinte. Ou seja, o IR, por ser um imposto progressivo, permite tributar com mais rigor aqueles que ganham mais. Segundo Mariotti (2012, a. 2, p. 7), os “impostos progressivos contribuem para uma melhor distribuição de renda”, o que facilmente foi verificado.

Por outro lado, os impostos progressivos são aqueles que não guardam relação com a renda auferida pelo contribuinte. Eles são vistos de forma negativa por grande parte da população brasileira, pois aquele que ganha menos pagará proporcionalmente uma carga tributária maior. Um exemplo é o ICMS. Uma pessoa de baixo poder aquisitivo pagará 17% sobre a aquisição de um pacote de arroz. Enquanto uma pessoa de alto poder aquisitivo pagará os mesmos 17% sobre a mesma mercadoria. Para o primeiro, os 17% significam um ônus muito mais pesado do que para o segundo. De acordo com Mariotti (2012, a. 2, p. 9), “em situações nas quais o ônus do imposto é considerado regressivo, a distribuição da renda tende a se tornar pior, em direção à concentração desta nas mãos dos que ganham mais”.

2.8 PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

Conforme visto anteriormente no art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal

e deverá incidir sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

A própria Constituição Federal prevê ainda em seu art. 155, §2, inciso VII, que a alíquota do ICMS adotada para as operações que destinem mercadorias ao consumidor final localizado em outra unidade federativa deverá ser a alíquota interna do Estado remetente. “A alíquota interna (normal) é aquela alíquota cheia, decorrente de qualquer operação ou prestação não sujeita a outra alíquota especificada pelo Estado em sua legislação” (QUINTANS, 2008, p. 63).

Art. 155, §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

[...]

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

[...]

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

Ou seja, se uma empresa localizada no Estado de Paraná vender mercadorias para uma pessoa física localizada no Estado do Piauí, o Paraná terá direito aos 18% de ICMS incidentes nesta operação (no Paraná, a alíquota interna é 18%). O Piauí a nada terá direito.

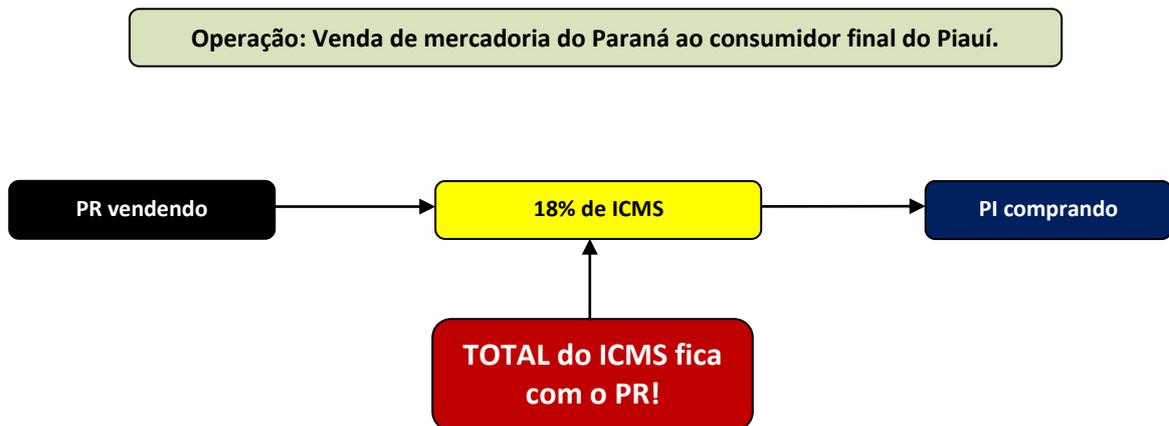


Figura 6: Venda interestadual ao consumidor final.

Nas operações interestaduais de venda de bens realizadas entre “contribuintes do ICMS” (por exemplo, entre duas empresas comerciais), para uso, consumo, ou ativo fixo, o imposto é compartilhado entre o remetente e o destinatário. Trata-se do chamado diferencial

de alíquotas⁴. Exemplo: uma empresa de SP vende mercadorias para uma empresa da PB. 7% do ICMS serão recolhidos para SP e 10% serão recolhidos para a PB. As alíquotas interestaduais foram fixadas pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 22/89⁵. CARRAZZA (2009, p. 488) alerta para a importância da divisão do imposto entre unidades federativas diferentes (diferencial de alíquota):

Nas operações interestaduais com bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação para consumidor final que seja contribuinte, o remetente do bem e do prestador do serviço pagarão, respectivamente, ao seu Estado o ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário pagará o mesmo tributo (só que, agora, ao seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Ora, levando-se em conta que no Brasil a maciça maioria dos produtores e prestadores de serviços encontra-se nas regiões Sudeste e Sul do País, os incisos em tela visam a repassar às demais regiões, sabidamente carentes, uma significativa parcela do ICMS.

Quando se trata de mercadoria destinada à revenda, em operação interestadual entre contribuintes, o ICMS também é compartilhado, mas a denominação é diferente para cada unidade federativa (no caso da Paraíba, o percentual que lhe cabe é chamado ICMS Garantido; no caso do Ceará, ICMS Antecipado). Resumindo: nas operações interestaduais de venda de mercadorias, ou bens, quando realizadas entre “contribuintes”, o ICMS é compartilhado; quando a venda é para “consumidor final não contribuinte”, o ICMS é concentrado. Tal concentração geralmente ocorre nas mãos do Estado mais rico envolvido na operação.

⁴ CF, art. 155, §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o 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;

⁵ Resolução nº 22/89, art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de 12%. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, de 8%; II - a partir de 1990, de 7%.

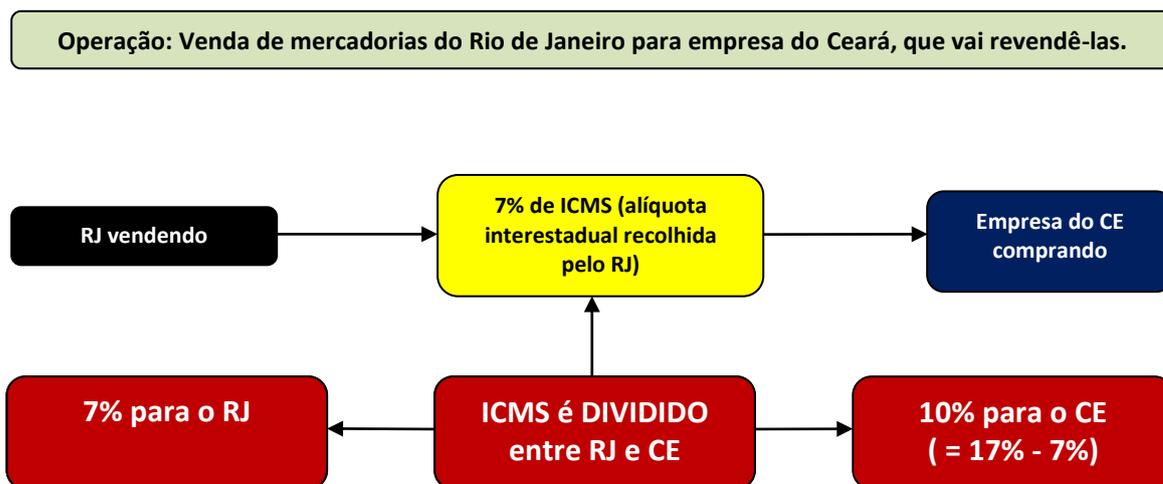


Figura 7: Operação interestadual entre empresas.

De uns anos pra cá, com o avanço da tecnologia e o fácil acesso a ela, as vendas via *internet* (o chamado *e-commerce*) cresceram de forma assustadora. As grandes empresas comerciais, em quase sua totalidade, localizadas na região Sudeste, dispõem de *sites* onde consumidores podem visualizar os produtos e, com apenas alguns cliques, efetivar a compra. Como se tratam de lojas virtuais e, dessa forma, elas não arcam com todos os custos inerentes a uma loja física, elas podem oferecer produtos a preços mais acessíveis.

Com isso, as vendas pela *internet* foram se aquecendo cada vez mais, e muitos consumidores, em detrimento ao consumo em lojas locais e físicas, estão comprando pela *internet*, atraídos pelos preços mais acessíveis e pelas melhores condições de pagamento (muitas lojas virtuais aceitam pagamento em até doze vezes sem juros e oferecem frete grátis para todo o país).

Segundo a Constituição Federal, na venda de mercadorias entre “contribuintes” de um Estado para outro, o ICMS é dividido entre as unidades federativas envolvidas. Por outro lado, quando o comprador de outro Estado é “consumidor final não contribuinte do imposto”, todo o ICMS fica com o Estado remetente. Esse dispositivo constitucional é oriundo de uma época onde sequer existia o comércio eletrônico, então ele não deveria vigorar com esses mesmos comandos nos tempos atuais. O Protocolo ICMS nº 21/2011 alerta para essa recente realidade em suas considerações, como forma de justificar a necessidade de uma urgente mudança:

Considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988 [...]. Considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte [...].

Seria bastante justo se o ICMS fosse dividido entre os Estados envolvidos na operação, inclusive na venda a consumidor final não contribuinte, sobretudo porque poucos Estados são produtores e a arrecadação fica concentrada nos cofres de poucos e, geralmente, dos mais ricos.

Diante dessa injustiça e amargando um prejuízo R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) anuais só com o comércio eletrônico, dados fornecidos pelo secretário da Fazenda do Ceará, Mauro Benevides Filho, o Estado do Ceará instituiu o Decreto nº 29.560/08. A norma obrigava as empresas a recolher um adicional a título de imposto em nome da unidade federativa destinatária de 7,5% ou 10% (de 10% sobre o valor da operação realizada com produtos sujeitos à alíquota de 25% do ICMS, enquanto o adicional para as demais operações era de 7,5%), quando vendessem mercadorias a consumidor final não contribuinte do ICMS, de valor acima de R\$1.234,50 (hum mil, duzentos e trinta e quatro reais e cinquenta centavos), em operações interestaduais.

Diferentemente do Protocolo 21/2011, aprovado pelo CONFAZ⁶, que prevê apenas a “divisão” do ICMS entre as unidades federativas envolvidas, o Decreto nº 29.817/09 previa que, além da alíquota interna do Estado de origem da mercadoria, o fornecedor teria que suportar, ainda, uma alíquota de 7,5%, ou 10%, valores estes repassados ao Ceará. Ou seja, o ônus recaía sobre o fornecedor, inclusive a responsabilidade pelo recolhimento, e não sobre o destinatário. Como o fornecedor se recusava a recolher o imposto ao Ceará, este, por sua vez, procedia à cobrança junto ao consumidor final.

Seguindo o embalo, foi aprovado por meio de convênio o Protocolo 21/2011. Aderiram ao protocolo do CONFAZ os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará,

⁶ O Conselho Nacional de Política Fazendária – **CONFAZ**, constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda, é um órgão deliberativo instituído em decorrência de preceitos previstos na Constituição Federal, com a missão maior de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados da Federação. Tais decisões são operacionalizadas por meio de convênios, protocolos, ajustes, estudos e grupos de trabalho que, em geral, versam sobre concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, procedimentos operacionais a serem observados pelos contribuintes, bem como sobre a fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa, em colaboração com o Conselho Monetário Nacional.

Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe, além do Distrito Federal. Ao contrário do que muitos pensam, ou insistem em interpretar equivocadamente, o Protocolo 21 não prevê o aumento do ICMS nas operações interestaduais entre empresa e consumidor final não contribuinte, mas apenas a sua partilha entre os Estados envolvidos. Atualmente, o ICMS sobre as vendas eletrônicas fica integralmente com o Estado onde funcionar o centro de distribuição das mercadorias, e os Estados do Norte, Centro Oeste e Nordeste, a exemplo da Paraíba, ficam no prejuízo. A proposta é que seja feita uma tributação compartilhada.

Nas vendas para não contribuintes localizados em outro Estado o imposto é recolhido integralmente para o Estado de origem mediante aplicação da alíquota interna. Contudo, com o passar do tempo e com a evolução das formas de comércio e de comunicação, esta forma de tributação passou a causar desigualdades e discordâncias entre os Estados, pois passou a ser cada vez mais acessível aos não contribuintes a possibilidade de adquirir mercadoria por meio de televendas, *showrooms* e *e-commerce*. O ápice desta discordância se deu principalmente a partir dos anos 2000, com o maior acesso dos brasileiros à internet e o crescimento acelerado do comércio eletrônico (*e-commerce*), que levou os consumidores, que antes costumavam efetuar suas compras na forma presencial, a utilizar as facilidades e comodidade das compras por meio da internet, com possibilidade de aquisição de produtos de qualquer parte do país ou do mundo. Com o maior acesso dos brasileiros aos meios virtuais, proporcionalmente aos ganhos do *e-commerce*, as vendas presenciais perderam mercado, o que desencadeou em discórdias e desigualdades entre os Estados, visto que o comércio varejista eletrônico concentrou-se massivamente nas regiões sul e sudeste do país, concentrando ali uma grande parcela do produto da arrecadação do ICMS. Diante deste cenário, Estados da região norte, nordeste e centro-oeste se uniram e celebraram junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ o [Protocolo 21/2011](#) em que, a revelia do disposto no inciso VII, do § 2º do [artigo 155 da Constituição Federal](#), convencionou-se que parte do imposto devido nas vendas interestaduais, efetuadas para não contribuintes do ICMS, por meio não presencial (*internet*, *telemarketing* ou *showroom*), deveria ser recolhido para o Estado de destino (SILVA, 2014).

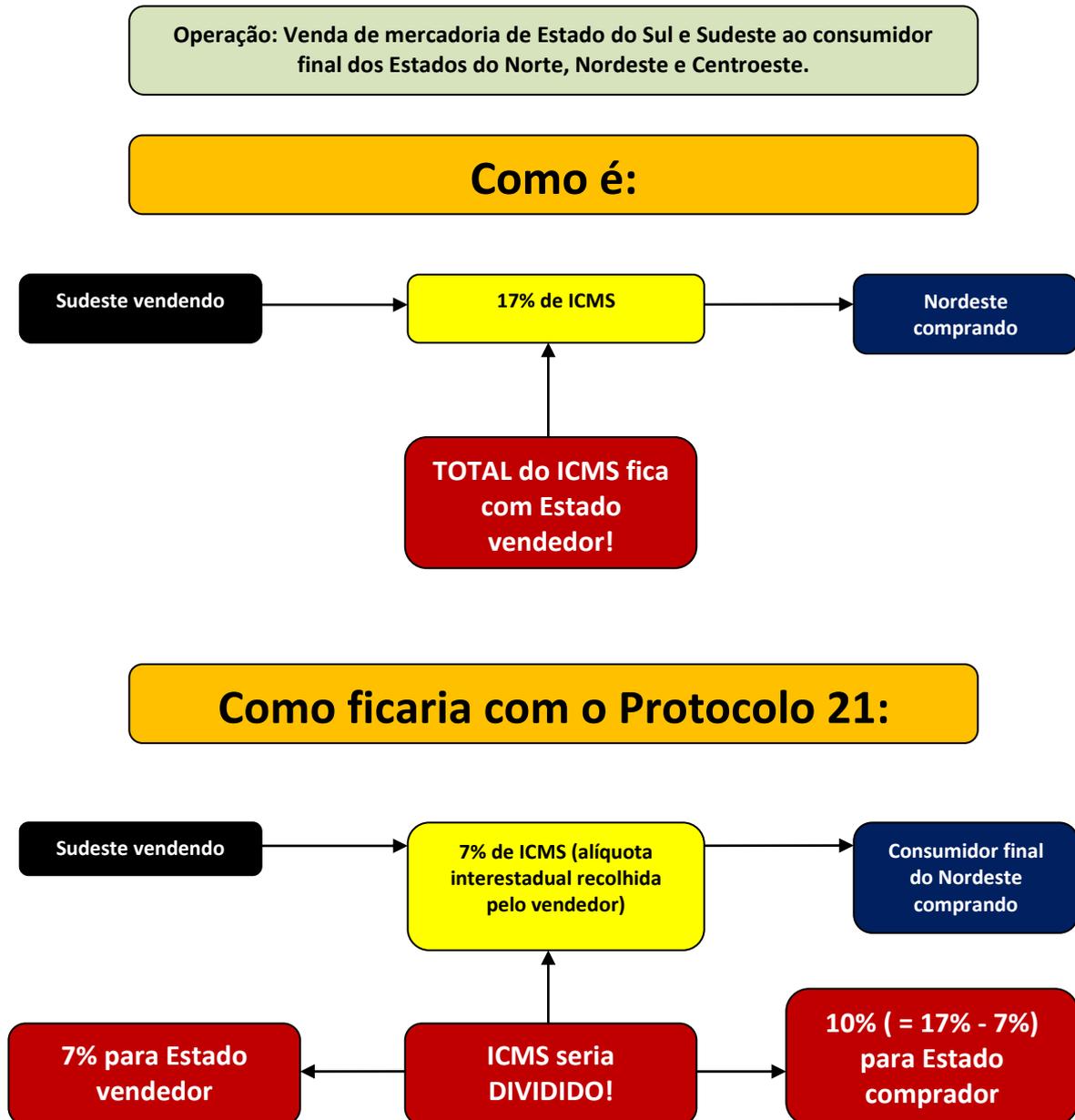


Figura 8: Operação interestadual de venda a consumidor: como é e como ficaria com Protocolo 21.

Antes do protocolo, todo o ICMS nas operações de venda de mercadorias para consumidor final não contribuinte desse imposto e localizado em outra unidade federativa ficava com o Estado remetente (vendedor). O Protocolo 21 prevê apenas a divisão do ICMS entre o Estado vendedor e o Estado de localização do consumidor. O consumidor (contribuinte de fato) continuará arcando com a mesma carga tributária de 18%, embutida no valor do produto. SABBAG (2010, p. 996) discorre sobre as figuras do contribuinte de fato e contribuinte de direito:

Nesse cenário, surgem as figuras do *contribuinte de fato* e *contribuinte de direito*. Enquanto este se revela como mercador e, portanto, escolhido pela lei para o pagamento do ICMS, aquele não pode ser senão o contribuinte, e quem efetivamente acaba por realizar a satisfação do débito, uma vez que os valores a título desse imposto vêm sempre embutidos no preço da mercadoria ou bem. Dessarte, muito embora o comerciante é quem deva lançar a obrigação tributária e cumprir com seu pagamento, na realidade, quem acaba por fazê-lo é o consumidor, elo final da cadeia, pois a ele é integralmente repassado, dentro do preço do objeto a ser adquirido o *quantum debeatur* do tributo.

Durante a vigência do Protocolo 21, o Estado remetente atuava como uma espécie de substituto tributário⁷ e deveria recolher em nome do Estado onde está localizado o consumidor final não contribuinte uma parcela do ICMS, que seria de 5%, ou 10%, restando ao Estado remetente o montante de 7% de ICMS. O Estado remetente poderia ainda recolher o tributo por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

Protocolo ICMS nº 21/2011. Cláusula segunda. Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira (...). Cláusula quarta. A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador (no caso de substituto tributário).

O problema é que, durante a vigência do Protocolo ICMS nº 21, os Estados remetentes não repassaram nada aos Estados destinatários, ou seja, não quiseram abrir mão da totalidade do ICMS e, pior, estavam amparados pela Constituição Federal, que prevê para essa operação a aplicação da alíquota interna do Estado remetente, o qual abocanha a totalidade do imposto, e não a alíquota interestadual, como determinava o protocolo, com a consequente partilha do ICMS.

Os Estados produtores estão amparados por uma legislação injusta e desatualizada, uma vez que já tramita no Congresso uma emenda constitucional, prevendo a partilha do ICMS nesse caso. Dessa forma, os Estados consumidores, desnorteados com a perda de milhões e milhões de receita e conhecedores da lentidão dos legisladores do nosso país, resolveram fazer a reforma tributária por conta própria.

⁷ Substituto tributário é a pessoa ordenada por lei a ocupar o lugar do contribuinte desde o início, sendo obrigada ao recolhimento e repasse do tributo aos cofres públicos. O contribuinte está desonerado de quaisquer deveres, sendo o substituto tributário o verdadeiro responsável pelo tributo, desde antes da ocorrência do fato gerador.

Em virtude do não cumprimento do Protocolo ICMS nº 21 pelas empresas remetentes do Sul e Sudeste (não signatários), os Estados signatários (N, NE, NO, CO, Espírito Santo e Distrito Federal) se viram obrigados a cobrar, por meio das suas Fazendas Estaduais e Distrital, a diferença de alíquota nos postos fiscais, juntamente aos destinatários, ou transportadoras. Os Estados do Sul e Sudeste, devido à sua ganância desenfreada, resistindo à renúncia de parte do ICMS, descumpriram o protocolo ao não repassar ao Estado destinatários a parcela do imposto que lhe cabia, segundo os mandamentos do protocolo.

Desde a publicação do referido ato instaurou-se nos contribuintes e consumidores de uma forma geral um sentimento de insegurança jurídica, uma vez que os Estados não signatários do Protocolo continuaram exigindo nas vendas para não contribuintes localizados em outros Estados o recolhimento integral do imposto, calculado mediante aplicação da alíquota interna da Unidade Federada de origem e, em contrapartida, os Estados signatários do [Protocolo 21/2011](#), passaram a exigir, como condição para que as mercadorias ingressem em seus territórios, parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Se as disposições constitucionais se tornaram injustas, inaplicáveis e passaram a ser objeto de desigualdade entre os Estados em razão das mudanças ocorridas na sociedade desde a promulgação, a via adequada para a solução do problema é a alteração da Constituição Federal por meio de Emenda Constitucional, com observância do procedimento legislativo previsto no [artigo 60, da própria Carta Magna](#) (SILVA, 2014).

O Estado destinatário almeja apenas o compartilhamento do ICMS. Com essa guerra entre Estados produtores e consumidores, o consumidor, mais uma vez, acabou sendo prejudicado e arcando com uma carga tributária maior do que a devida. Por exemplo: consumidor não contribuinte do ICMS, localizado no Estado do Ceará, adquiriu pela *internet* um produto de uma loja localizada no Rio de Janeiro e arcou com 17% de ICMS, embutidos no valor do produto. De acordo com o Protocolo ICMS nº 21, o Estado do Rio de Janeiro deveria ficar com 7% do valor do imposto e repassar 10% ao Estado do Ceará. Como o Rio de Janeiro se recusava a repassar esse valor, a SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado destinatário (no caso deste exemplo, o Ceará), se via obrigada a cobrar esse valor diretamente ao consumidor localizado na região (a pessoa que adquiriu o produto pela *internet*).

Sendo assim, o consumidor, prejudicado, arcava com 17% de ICMS embutidos no preço do produto e, devido ao descumprimento do Estado emitente (no exemplo sugerido, o Rio de Janeiro) em repassar 10% ao Ceará, ainda teria que recolher esse percentual no posto fiscal de entrada do seu Estado. Ou seja, se o Protocolo ICMS nº 21 tivesse prosperado, esse consumidor continuaria pagando os mesmos 17%, mas com uma diferença: a justa divisão entre o Estado emitente e o destinatário.

Infelizmente, os Estados produtores se defenderam através da disseminação de uma concepção errônea, impopular e distorcida da finalidade do protocolo, divulgando à população informações do tipo: “Agora, o consumidor vai pagar quando comprar pela *internet*”. Foram veiculadas pela mídia várias distorções sobre o propósito do Protocolo 21.

Com fundamento no Protocolo ICMS 21/2011, desde 1º de março de 2011, vendas pela internet para os Estado do Norte, Nordeste e Centro-Oeste passaram a ser indevidamente tributadas pelo ICMS. (LIMA, 2010).

Na verdade, conforme demonstrado anteriormente, o ICMS nas vendas interestaduais ao consumidor final sempre foi pago (17% de ICMS no preço do produto). O Protocolo ICMS nº 21 previa apenas sua justa divisão entre Estado vendedor e comprador.

O compartilhamento da receita do ICMS nas vendas ao consumidor final não contribuinte já vigorava em relação à venda pela *internet* de automóveis a consumidor final de outra unidade federativa, desde o Convênio ICMS nº 51/00. A aplicação do Protocolo 21, no entanto, provocou muitas demandas judiciais por parte das empresas vendedoras, até ser suspenso. Apesar da suspensão, houve várias decisões favoráveis ao protocolo.

O Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, por exemplo, negou, com muita propriedade, um pedido de liminar impetrado pela loja Ponto Frio, exigindo a suspensão do Protocolo 21 (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO DO SUL, 2011). O mandado de segurança foi negado pelo desembargador João Batista da Costa Marques. A Secretaria da Fazenda do Mato Grosso considerou a decisão “uma vitória do Estado, após decidir aderir ao protocolo firmado por mais 18 estados sobre a cobrança do ICMS no *e-commerce*. O prejuízo em imposto estimado para este ano pelo Mato Grosso do Sul era de R\$44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões de reais), se nada fosse feito”.

A Paraíba, por exemplo, fez um levantamento e constatou um prejuízo no montante de R\$60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) ao ano, por conta das vendas pela *internet*. A Secretaria da Fazenda do Pará – SEFA – estima que o prejuízo em seu Estado atinja R\$280.000.000,00 (duzentos e oitenta milhões de reais) ao ano somente no Pará (SEFA – SECRETARIA DA FAZENDA DO PARÁ, 2011).

Não há como negar a alegação de que o texto constitucional foi elaborado sem considerar a figura da venda não presencial e principalmente o impacto do *e-commerce* na divisão da receita do ICMS entre os Estados. Também não é possível ignorar que os Estados signatários do [Protocolo 21/2011](#) possuem razão ao reclamar sobre o impacto das vendas não presenciais em suas arrecadações, em virtude de grande parte do recolhimento do imposto ficar concentrado nas regiões sul e sudeste do país. Contudo, não é possível que os Estados, à revelia do disposto no texto

constitucional e sob alegação de que o mesmo encontra-se ultrapassado ou que seja inaplicável, resolvam alterar a sistemática de tributação por meio de Protocolo (SILVA, 2014).

No final do mês de maio de 2011, com menos de um mês de aplicação das novas regras, devido às inúmeras demandas judiciais e maior poder de barganha dos Estados ricos, o Protocolo 21 foi suspenso. Dessa forma, os Estados pobres continuam financiando as políticas públicas dos Estados mais ricos.

O Protocolo ICMS nº 21/2011 foi visto como um alçóquio para a população menos informada, ou para quem insistia em não compreender os motivos dos Estados signatários. Mas quem seria o verdadeiro alçóquio nesse contexto? Os Estados signatários do protocolo, que almejavam apenas a justa divisão do ICMS? Ou os Estados do Sul e Sudeste, que continuam querendo todo o ICMS para os cofres deles, aumentando a desigualdade regional? O consumidor, desinformado e alienado, absorveu, erroneamente, que antes do Protocolo 21 não pagava ICMS e depois passou a pagar.

As regiões prejudicadas (Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, signatários do protocolo) passaram a ser vistas como vilãs. Enquanto as regiões ricas, não signatárias, passaram a ser vistas como “defensoras da Constituição” e “parceiras dos consumidores”, uma vez que se declaram contrárias à bitributação do consumidor final, e, com essa atitude popular, conseguem camuflar a raiz do problema: a recusa desses Estados em repassar parte do ICMS à unidade federativa consumidora.

Segundo o Protocolo ICMS nº 21, deveriam ser recolhidos apenas 7% ao Estado do Rio e 10% ao Estado do Ceará, por exemplo. Como a empresa do Rio de Janeiro desobedecia a determinação (o Rio de Janeiro abocanhava sozinho os 18%), o Ceará se via obrigado a cobrar sua parcela de 10% no posto fiscal. Se o Protocolo 21 fosse obedecido, o consumidor continuaria arcando com a mesma carga tributária de sempre, nesse tipo de operação: um ônus de 18% embutidos no valor do produto comprado pela *internet*. O Protocolo 21 não alterou isso. Ele previa apenas a divisão desses mesmos 18% entre o Estado remetente e o destinatário, mas os Estados ricos (remetentes) não aceitaram dividir nada e nunca irão aceitar, exceto pela imposição de uma emenda constitucional.

A imagem negativa dos tributos no Brasil é devida, sobretudo, ao retorno insatisfatório dos recursos pagos. Na teoria, o dinheiro arrecadado com o recolhimento de tributos deveria financiar políticas públicas voltadas à saúde, educação, segurança, obras públicas, pagamento dos salários dos servidores públicos. Na prática, o retorno desses

recursos gera uma grande revolta nos cidadãos, pois os serviços públicos funcionam de forma muito precária.

Se um retorno insatisfatório gera revolta, mais inconcebível é um retorno absolutamente nulo. Quando uma pessoa física do Ceará compra um produto de uma loja virtual do Rio de Janeiro, ela está entregando a esse Estado 18% do valor do produto em forma de ICMS, para ele investir nele próprio. Não fica nada de ICMS para o Ceará. Essa pessoa física está contribuindo para financiar as ações de interesse público de um Estado rico, onde ela sequer mora. Retorno zero para quem está comprando.

O Estado para desempenhar suas atividades públicas necessita de recursos financeiros, que podem derivar da exploração de seu próprio patrimônio ou da subtração de parcela da riqueza privada. No primeiro caso, encontram-se as receitas públicas originárias; no segundo, as receitas públicas derivadas, dentre as quais se incluem os tributos (FERREIRA, 2007, p. 40).

Com a suspensão do Protocolo ICMS nº 21, o Ceará voltou a aplicar as regras anteriores, previstas no Decreto 29.560/08, já explicitado anteriormente. Na entrada do território, o Ceará vai exigir do consumidor final um percentual de 7,5%, caso o montante já não tenha sido repassado pelo fornecedor da mercadoria. Com base no Protocolo 21, o Estado da Paraíba editou a Lei nº 181/2011 prevendo a divisão do ICMS, mas o Supremo Tribunal Federal tratou de suspendê-la, após uma Ação Direta de Inconstitucionalidade movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Na verdade, a necessidade de compartilhar o ICMS nas operações interestaduais para consumidor final é bem mais antiga e não surgiu apenas com o avanço da tecnologia. Desde a sua concepção, não teria a própria Constituição Federal o objetivo fundamental de combater as desigualdades sociais e regionais⁸? A própria Constituição Federal por diversas vezes em seu texto estabelece a busca pela redução das desigualdades regionais e a igualdade entre as pessoas. Um dos objetivos fundamentais da Constituição consiste em “erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais” (artigo 3º, inciso III, da CF). O artigo 170 versa sobre os “Princípios da Ordem Econômica” e, entre eles, tem-se a ‘redução das desigualdades regionais e sociais’ (artigo 170, inciso VII, da CF). Diante dessa busca explícita pela igualdade, soa no mínimo contraditória a falta de compartilhamento do ICMS entre os Estados. De um lado, o mandamento de se aplicar a alíquota interna do ICMS em operações destinadas a consumidor final; do outro, a promessa de combater as desigualdades regionais.

⁸ CF, art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Está tudo no texto da Constituição; pesos iguais, mas as ideias se contrapõem. Qual dispositivo deve prevalecer? O mais geral (reduzir as desigualdades sociais), beneficiando a todos? Ou o mais específico (ICMS integral para o Estado de origem), beneficiando apenas o Sul e o Sudeste? A resposta não tardou: suspensão do Protocolo 21.

Levando em consideração a realidade narrada (não compartilhamento da receita do ICMS nas referidas operações), estamos diante de um caso evidente de injustiça social, como bem explicou FERREIRA (2007, p. 112 e p. 127):

Entende-se como injustiça social todo acontecimento capaz de atingir a dignidade da pessoa humana, dentre elas a pobreza, **a concentração de renda** e a exclusão social, o não acesso aos serviços públicos, como educação e saúde, e **a impossibilidade de desenvolvimento social** [...]. Como mecanismos estatais de fomento a injustiças sociais, encontram-se, dentre outras, políticas públicas sociais frágeis e incompletas, políticas econômicas que privilegiam apenas o crescimento econômico em detrimento da criação de empregos e renda, e **políticas tributárias desprovidas de parâmetros jurídicos e econômicos socialmente justos** [...]. A política tributária pode se tornar um poderoso instrumento de reversão de desigualdades sociais quando adequadamente distribuído o ônus tributário entre os diversos agentes privados geradores de riquezas. **A tributação deve possibilitar a transferência de recursos individuais dos grupos sociais economicamente privilegiados para aqueles menos privilegiados.** Caso ocorra o contrário, é interessante apontar a possibilidade de a política tributária, ao retirar parcela da riqueza individual dos grupos menos favorecidos economicamente, ser mecanismo indutor de injustiça social (destacado).

Alexandre (2008) se posiciona favorável à repartição do ICMS nas operações interestaduais como forma de combate às desigualdades sociais. Se ele demonstrou esse posicionamento em relação às operações entre contribuintes, há de estender a mesma opinião às demais (venda de empresa para consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado):

Decidido que o ICMS seria um imposto estadual, a polêmica subsequente seria em relação às operações interestaduais. Na operação realizada entre contribuintes situados em Estados diferentes, a quem deveria caber o produto da arrecadação? Ao Estado que produziu a mercadoria (alienante) ou àquele em que vai ocorrer o consumo (adquirente)? A primeira solução, favorável aos Estados produtores, premia os Estados mais industrializados, mais desenvolvidos, os que mais produzem mercadorias. A segunda solução, favorável aos Estados consumidores, propicia um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, contribuindo para a diminuição das desigualdades regionais, um dos objetivos da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º, IV). Nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores (mais desenvolvidos) [...]. (ALEXANDRE, 2008, P.576).

Diante de toda a polêmica, iniciativas frustradas dos Estados prejudicados em tentar fazer justiça por conta própria, finalmente está tramitando no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 282/13, prevendo a divisão do ICMS nessas operações. Essa emenda sugere a seguinte redação para o inciso VII, §2º, do artigo 155:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

A PEC nº 282/13 prevê portanto, a partilha do ICMS entre Estados de origem e destino, nas vendas interestaduais ao consumidor final não contribuinte desse imposto. No primeiro turno, os sessenta senadores votantes aprovaram a proposta. No segundo turno, também por unanimidade, os cinquenta e cinco senadores votantes disseram “sim” à PEC. Agora, a emenda segue para a Câmara dos Deputados.

Como se trata de mudança constitucional, são exigidos dois turnos de votação em cada Casa. Para ser aprovada, é necessário que três quintos dos parlamentares votem a favor⁹. Pela versão aprovada até agora pelo Senado, a alíquota interestadual do ICMS deverá ser aplicada a todas as operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado e não apenas aos casos de vendas pela *internet* e não presencial, como previsto na proposta original. Com essa mudança, o maior perdedor é o Estado de São Paulo, pois ele concentra cerca de 60% das vendas eletrônicas. Pela legislação atual, como reiteramos aqui diversas vezes, toda a arrecadação com o ICMS fica com o Estado de origem, onde ficam as sedes das lojas.

⁹ CF, art. 60, §2. A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

CONSIDERAÇÕES

A apropriação integral do ICMS pelo Estado de origem nas vendas interestaduais a consumidor final não contribuinte era tão prejudicial e injusta, que, após muitas guerrilhas fiscais, acabou culminando em uma PEC, prevendo a partilha do imposto nesses casos.

Demorou para que fosse tomada uma iniciativa contundente, capaz de solucionar a rixa entre Estados produtores e consumidores. Foi preciso muita luta de quem se sentia prejudicado. Talvez a iniciativa por meio de protocolo não fosse mesmo a mais adequada, pois esbarrava na Constituição. Mas uma iniciativa urgente, qualquer que fosse, deveria ser tomada, como a do Protocolo 21. Muitos bilhões de reais foram perdidos e ainda serão injustamente por quem mais precisa. Pois não se sabe ao certo quando essa PEC será definitivamente aprovada e aplicada.

São necessárias essa e várias outras reformas (como a reforma tributária que tramita no Congresso Nacional por meio da PEC nº 233/08), a fim de coadunar a Constituição Federal com os seus objetivos fundamentais, moldando-a à realidade atual, tanto na área tributária, como em diversas outras. É preciso efetivamente combater as desigualdades sociais e esta questão da partilha entre produtor e consumidor poderia ser uma das tentativas de redução das desigualdades sociais entre os estados da federação.

A Constituição não deve conter normas que promovam a desigualdade entre as regiões. Ela precisa se adaptar ao mundo real e atual, tal como ele se apresenta hoje e não como se apresentava vinte e sete anos atrás, quando a Constituição foi promulgada.

Conforme todo o exposto, chegamos à conclusão de que o Protocolo ICMS nº 21, embora tenha sido duramente criticado pela mídia, autoridades e empresários dos Estados produtores e gerado grande revolta nos consumidores, representou na verdade uma medida protetiva da economia e do comércio dos Estados onde vivem esses mesmos consumidores, que consideraram a medida impopular e lesiva ao seu orçamento pessoal.

O Protocolo ICMS nº 21 foi visto como algoz pela própria massa que ele protegia, mas ele na verdade buscava a justiça fiscal e redução das desigualdades sociais e regionais, perquiridas inclusive pela Constituição Federal. O objetivo do Protocolo ICMS nº 21 era o compartilhamento da renda concentrada. Os consumidores se sentiam prejudicados por ter que pagar novamente o ICMS no posto fiscal de entrada, mas não percebiam que o maior

prejuízo era desembolsar 17% do valor da compra para financiar as políticas públicas de Estados ricos e produtores, onde esses consumidores sequer residiam.

O Protocolo ICMS nº 21 representou ainda o alicerce para que fosse criada a Proposta de Emenda à Constituição (PEC nº 282/2013), em tramitação no Congresso Nacional e já aprovada pelo Senado. Essa PEC, após ser transformada em emenda constitucional, terá constitucionalizado o ponto de vista defendido pelo Protocolo ICMS nº 21, fomentando a busca pela igualdade regional e social por meio do ICMS.

Espera-se que esta monografia tenha contribuído para a disseminação da educação fiscal, elucidando sobre a real intenção dos Estados consumidores ao lançarem mão do Protocolo 21, que representou uma incompreendida tentativa de corrigir distorções na repartição da receita tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2 ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2008.

BRASIL. **Loja virtual de SP tenta barrar cobrança de ICMS e TJ nega liminar**. Disponível em: <<http://www.ivanhemaonline.com.br/economia/loja-virtual-de-sp-tenta-barrar-a-cobranca-de-icms-e-tj-nega-liminar>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Senado Federal – Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989**. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/legisla/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

BRASIL. **Sobre o CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/confaz/?acao=sobre>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: UEPB, 2007.

LIMA, William. **Conheça as regras do Protocolo ICMS 21/11 e o que ele influencia**, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/conheca-as-regras-do-protocolo-icms-212011-e-o-que-ele-influencia/>>. Acesso em: 13 de fev. 2015.

MARIOTTI, Francisco. **Curso de Finanças Públicas para Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil**. Rio de Janeiro: Ponto dos Concursos, 2012.

QUINTANS, Luiz Cezar P. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SECRETARIA DA FAZENDA DO PARÁ – SEFA. **Pará perde R\$280 milhões nas vendas pela internet**, mai, 2011. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/noticias_antigas/2011/04.05.2011%20Par%C3%A1%20perde%20R\\$280%20milh%C3%B5es%20nas%20vendas%20pela%20internet.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/noticias_antigas/2011/04.05.2011%20Par%C3%A1%20perde%20R$280%20milh%C3%B5es%20nas%20vendas%20pela%20internet.pdf)>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2015.

SILVA, Flávia de Almeida. **Suspensão do Protocolo 21/2011: Uma vitória dos contribuintes**, ago. 2014. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6j75/suspensao-do-protocolo-212011-uma-vitoria-dos-contribuintes-flavia-de-almeida-silva>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo 21 ICMS do CONFAZ**, set. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2015.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO DO SUL. **Justiça de MS derruba liminar contra cobrança de ICMS em compras online**, mai., 2011. Disponível em: <<http://tj-ms.jusbrasil.com.br/noticias/2673547/tj-nega-liminar-contra-cobranca-de-icms-para-compras-on-line>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2015.

VERANO, Rachel. **Compras na Europa: como funciona o *tax free*?**, mai. 2010. Disponível em: <http://viajeaqui.abril.com.br/blog/viajar-bem-barato/compras-na-europa-como-funciona-o-tax-free/>. Acesso em: 12 fev. 2015.