

ICMS: ASPECTOS JURÍDICOS DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NAS TRANSAÇÕES REALIZADAS POR INTERMÉDIO DA REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES.

Anderson Gustavo Lins de Oliveira Cruz¹
José Evandro Lacerda Zaranza Filho²

RESUMO

Trata-se de artigo de cunho acadêmico que visa à promoção de um estudo pautado em vertente jurídica acerca dos aspectos relacionados à incidência do imposto sobre circulação de mercadorias nas transações realizadas por intermédio da rede mundial de computadores e a respectiva constitucionalidade da cobrança de tal imposto sobre as operações que destinam mercadorias aos adquirentes não contribuintes do referido imposto nas transações interestaduais.

Palavras Chaves: Direito Tributário. ICMS. Tributação. Internet.

It is Article academic imprint that aims to promote a study guided by legal aspect about the aspects related to the tax on movement of goods in transactions conducted through the worldwide web and its constitutionality recovery of such tax operations meant that no goods to the buyers of the tax payers in interstate transactions.

Key Words: Tax Law. ICMS. Taxation. Internet.

¹ Discente do Curso de Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do UNI-RN. E-mail: aglins@yahoo.com.br.

² Docente do Curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte UNI-RN. E-mail: evandrozaranza@gmail.com

INTRODUÇÃO

De forma bastante evidente, observa-se que o cenário social constitui-se em um objeto de estudo de enorme inconstância; deste modo, a partir da evolução do próprio meio social, propiciada por inúmeros fatores, dentre os quais a evolução tecnológica e a inovação das práticas comerciais e econômicas; o contexto social e os hábitos dos sujeitos que compõem a sociedade vieram a se alterar, dando nascimento a diversos fenômenos sociais que necessitam ser regrados, com o fim de se evitar conflitos provenientes das relações interpessoais existentes entre os indivíduos que constituem dito meio social.

É a partir da mencionada necessidade (a existência de uma regulamentação das diversas relações sociais interpessoais do meio social); que nasce a figura do direito, capaz de propiciar a composição de interesses individuais em proveito da coletividade.

Conforme dito pelo Jurista Miguel Reale (REALE, 1980, p. 2), em sua obra clássica, Lições Preliminares de Direito, “o Direito é, por conseguinte, um fato ou fenômeno social; não existe senão na sociedade e não pode ser concebido fora dela. Uma das características da realidade jurídica é, como se vê, a sua *socialidade*, a sua qualidade se der social”.

Deste modo, por exercer o papel de regulador social, o Direito se caracteriza como fruto social que, por sua essência, deve sempre ser atualizado e alterado conforme os anseios sociais, sendo objeto de enorme mutabilidade, sem exceção da área de atuação de cada vertente jurídica.

Diferentemente não ocorre com o Direito Tributário e Financeiro, ramo do Direito capaz de tutelar as relações jurídicas existentes entre o Estado e o cidadão enquanto contribuinte.

A atividade arrecadatória do Estado, passa-se a entender, é propiciada a partir de uma ideia firmada nos pilares do contrato social de Rousseau³, onde cada cidadão cede um pouco de sua autonomia ao Estado, passando este, o Estado, enquanto gestor de interesses, a ser titular de certas prerrogativas, dentre as quais: o dever/direito de recolher tributos.

³ ROSSEAU, Jean-Jacques. O contrato social. São Paulo, Martins Fontes, 1989.

Assim, diante de tal contexto, passa-se a observar que o Direito Tributário, não diferente dos demais ramos do Direito, deve sofrer alterações em sua estrutura com o fim de melhor regulamentar as novas relações jurídicas existentes entre os contribuintes e o fisco.

Situação que representa toda a ideia que fora destacada nos parágrafos supracitados se figura na necessidade de uma regulamentação pelo Poder Estatal da arrecadação fiscal proveniente da tributação do ICMS nas operações de aquisições de mercadorias feitas via internet; caracterizando-se, assim, esta nova forma de transação comercial em fato social bastante evidente junto ao cenário social atual, o qual, por sua vez, necessita de uma melhor regulamentação com o fim de propiciar uma maior segurança ao contribuinte.

Logo, caracteriza-se a transação de aquisição de mercadoria realizada através do comércio virtual como comportamento de significante relevância junto ao meio social, que, por sua vez, em decorrência das diversas consequências que são propiciadas à sociedade, necessita ser tutelado pelo direito.

Assim sendo, tomando por base as situações destacadas, o presente trabalho buscará promover um estudo acerca dos aspectos jurídicos-tributários da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas transações realizadas por intermédio da rede mundial de computadores, analisando os aspectos de constitucionalidade que cercam a cobrança do referido tributo sobre as operações que destinam mercadorias aos adquirentes não contribuintes do referido imposto nas transações interestaduais, bem como as circunstâncias inerentes à necessidade da adequação do direito tributário aos anseios sociais nascidos a partir dos novos hábitos de consumo brasileiros.

Para tanto, não se pretende encontrar uma verdade absoluta sobre o assunto estudado, mas, apenas, buscar incentivar uma reflexão e discussão de forma consciente sobre a temática; realizando a abordagem do fenômeno jurídico tributário do imposto em questão e sua respectiva regra matriz, no sentido de melhor entender a sistemática da tributação do ICMS; bem como propiciar uma análise dos aspectos gerais do ICMS no atual ordenamento jurídico brasileiro, buscando realizar o destaque dos principais diplomas legislativos que regulam o imposto em comento; além de promover observações sobre as circunstâncias relacionadas à constitucionalidade da cobrança de

tal imposto sobre as operações que destinam mercadorias aos adquirentes não contribuintes do referido imposto nas transações interestaduais.

ICMS: FENÔMENO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E SUA RESPECTIVA REGRA MATRIZ

Desta feita, tem-se como necessária a realização de uma breve conceituação dos institutos jurídicos do tributo (enquanto gênero) e do imposto (enquanto espécie de tributo); para, posteriormente, entrar-se na análise do mérito do que vem a ser regra matriz tributária e, seguidamente, analisar, de forma pormenorizada, a regra matriz do ICMS e demais aspectos relacionados ao fenômeno tributário do mencionado imposto.

Assim sendo, diante de tal perspectiva, consoante interpretação feita perante o texto do artigo 3º do Código Tributário Nacional; afirmar-se que o instituto jurídico do tributo pode ser conceituado como obrigação fundamental de cunho pecuniário, não originária da imposição de uma sanção, exigida a determinado cidadão que der origem a fato jurídico estipulado em lei, com o propósito de obter receita para as necessidades públicas estatais, no sentido de melhor propiciar o bem social.

Quanto ao instituto do imposto, enquanto espécie tributária, segundo as palavras dos juristas Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel de Castro (GOMES, 2005), pode-se destacar que mencionada figura jurídica é:

(...) meio de atendimento das necessidades públicas de interesse geral, essenciais à própria vida do Estado e de correção dos desequilíbrios econômicos sociais. **É tributo não vinculado e não afeto. Por conseguinte, sua marca inconfundível é precisamente essa não vinculação, essa independência de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.** (GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário: Parte Geral e Especial**. 7. ed. Natal: Nordeste, 2005, 163. p.).

Entendimento semelhante vem a ser exposto pelo eminente doutrinador tributarista Geraldo Ataliba⁴, no que diz respeito a não vinculação da receita tributária auferida pelo Estado com a tributação de impostos, ao defender a possibilidade da classificação binária dos tributos em vinculados e não vinculados; tratando-se de tributo

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.

não vinculado àquele que emana de fato gerador qualquer, o qual não necessita da real atuação do estado, diferentemente do que ocorre com os tributos vinculados, sendo aqueles que dependem da atuação direta do estado para que haja a caracterização do seu fato gerador.

No que tange à conceituação legal do imposto, tem-se que, mencionado instituto poderá ser definido como tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, conforme o disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional⁵.

Quanto aos aspectos pertinentes à definição da regra matriz tributária, pode-se afirmar que mencionado preceito, segundo o que se abstrai dos ensinamentos expostos por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO 2000), em sua respectiva obra; é, em síntese, a norma jurídica tributária em sentido estrito, nos moldes do que versa do artigo 3º do Código Tributário Nacional; haja vista que sua seara nuclear é, em essência, a definição de uma norma geral, abstrata e genérica que define as normas tributárias, determinando os diversos fatores que as constituem; tais como seus critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Assim, em suma, pode-se destacar que a regra matriz de incidência tributária se corporifica na figura de um preceito de conduta tributária a ser instituído junto ao ordenamento jurídico vigente, possuindo o condão de limitar a manifestação da atuação do Estado-Fisco no âmbito do fenômeno da exigibilidade tributária, bem como propiciar ao sujeito passivo de tal circunstância jurídica maior segurança frente a atuação do Estado enquanto sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Isto posto, trata-se a norma matriz de incidência tributária de regra de conduta que informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário.

Nas palavras do doutrinador Paulo de Barros Carvalho regra matriz de incidência tributária é:

(...) por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma

5 Art. 16 do Código Tributário Nacional -Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 340 p.)

Deste modo, é a partir da delimitação da norma matriz de incidência tributária que o interprete da lei tributária poderá identificar os elementos que compõe referida norma jurídica, quais sejam: o antecedente ou hipótese (tratando-se, pois, do descritor da norma que anuncia os critérios para o reconhecimento de um fato); o consequente (que, por sua vez, é a variável que irá fornecer os dados para a identificação do vínculo jurídico entre o contribuinte e o fato ensejador da obrigação tributária) e a imputação deôntica (dever ser; caracterizado por ser a variável da norma de incidência tributária que estabelece a conectividade entre o antecedente e a consequente).

Logo, percebe-se que o estudo dos aspectos da regra matriz de incidência tributária se caracteriza como algo bastante importante no âmbito do Direito Tributário, visto que, a partir de tal prática, as nuances de tal ramo do direito se tornam cada vez mais fáceis de serem compreendidas; podendo o operador do direito melhor identificar os elementos e demais aspectos da norma tributária, tais como: as variáveis matérias, temporais, espaciais, as quais compõe a hipótese tributária (ou antecedente da regra matriz); os critérios pessoais e quantitativos, este que, por oportuno, compõe a consequente tributária da regra matriz.

Passando a analisar, por sua vez, os aspectos pertinentes à regra matriz de incidência tributária do ICMS, verifica-se que o fenômeno jurídico conexo ao fato gerador do imposto em estudo se relaciona com inúmeros tipos de operações elencadas nos dizeres da Lei Complementar 87/96⁶, dentre as quais estão: as operações relativas à

⁶ Art. 2º da Lei Complementar 87/96 - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

circulação de mercadorias; importações de produtos destinados ao consumo ou para integrar ativo fixam; operações relacionadas ao fornecimento de mercadoria com a respectiva prestação de serviço, desde que não compreendido no grupo de serviços tutelados pela respectiva lei que regula a tributação do ISS; operações relacionadas à prestação de serviço de comunicação em geral e as relacionadas a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Feitas as referidas ponderações, passa-se a destrinchar cada aspecto que compõe a regra matriz de incidência tributária do ICMS, os quais possuem relação com o tema em estudo, não competindo ao trabalho em tela promover a análise de aspectos de materialidade do tributo em questão concernente a fatos geradores escusos ao tema estudado.

De pronto, iniciaremos a análise do aspecto material da mencionada regra matriz.

Aspecto material é parte constituinte do antecedente da regra matriz de incidência tributária; caracterizador da conduta e/ou fato jurídico a ser onerado pela atividade fiscal do Estado enquanto agente ativo da relação tributária havida entre o Poder público e o contribuinte.

No caso do imposto em estudo, dar-se a caracterização do aspecto material da respectiva norma de incidência tributária sempre que existir o fato jurídico descrito na legislação vigente; ou seja, toda vez que seja configurada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e fornecimento de serviço de comunicação.

Ainda debruçando-se sobre a análise do aspecto material que compõe a norma matriz de incidência tributária do imposto em estudo, tem-se como necessária a realização de breves comentários acerca das expressões que compõe referida variável da regra de incidência tributária do ICMS.

Assim, quanto à expressão **operações de circulação**, segundo os ensinamentos expostos pelo jurista Alcides Jorge Costa, sendo citado por Luiz Cezar P. Quintans

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(QUINTANS, 2008, p. 9); pode-se afirmar que referido vernáculo faz menção ao ato (ou atos) ou negócio jurídico que, de alguma forma, promove o encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo; representando, assim, a caracterização de alguma transação jurídico-econômica que propicie alteração do local em que se encontrava determinado produto, transferindo-lhe, em alguns casos, a sua posse.

A expressão **mercadoria**, por sua vez, consisti em bem com valor econômico destinado ao comércio. Em outras palavras, realizando a interpretação sobre o entendimento exposto por Luiz Cezar P. Quintans (QUINTANS, 2008, p. 12), mercadoria, para os fins tributários do ICMS, é todo o bem de consumo com valor econômico agregado.

Conforme verificado, trata-se de conceito bastante genérico. Entretanto, infelizmente, diante dos inúmeros bens jurídicos tutelados pelo imposto em questão outra não poderia ser a conceituação da expressão em comento.

Ademais, destaca-se que, além das mencionadas possibilidades de incidência que compõe o processo jurídico-tributário do ICMS, o interprete do Direito Tributário - em se tratando do imposto em estudo - deve se preocupar com circunstâncias em que algumas mercadorias são destinadas ao público consumidor juntamente com certa prestação de serviço, conforme já destacado no trabalho em leitura; haja vista que alguns serviços que não estejam elencados na relação em anexo à Lei Complementar 116/03 (que versa sobre o ISS), quando fornecidos com a respectiva mercadoria, são tributados com base nas regras do ICMS, consoante se abstrai da leitura do inciso V, do artigo 2º, da Lei Complementar 87/96.

No que tange ao aspecto espacial da norma matriz de incidência tributária do ICMS; verifica-se que, por ser um tributo de competência dos Estados e/ou do Distrito Federal, referido impostos possui como campo de incidência, em relação a sua legislação, o território do respectivo estado-membro; sendo, portanto, a operação realizada em determinado território estadual onerada de acordo com a legislação daquele próprio estado em que houve a operação ou prestação do serviço, em consonância com a Lei Complementar Federal 87/96.

Todavia, deve-se destacar que, nesse sentido, a aplicação da lei relacionada ao ICMS possui certa particularidade, uma vez que poderá existir algum tipo de operação que venha a promover efeito em estados distintos, o que caracteriza a denominada operação interestadual, cujas nuances serão estudadas posteriormente, em tópico

pertinente à análise dos principais aspectos do ICMS no atual ordenamento jurídico brasileiro.

Em se tratando do aspecto temporal da regra matriz do tributo em estudo, é o momento da caracterização do fato gerador do ICMS que vem a delimitar mencionada variável da regra em estudo; se configurando, portanto, no instante da realização da operação ou da prestação de serviço tributados pela legislação em vigor; passando o tributo, em regra, a partir desta circunstância, a ter todas as condições de ser efetivamente lançado e exigido pelo Estado, enquanto sujeito ativo da relação tributária.

No que diz respeito ao aspecto pessoal da regra de incidência tributária do ICMS, complementando algumas informações já destacadas, deve-se frisar que a relação tributária e arrecadatória de qualquer imposto é composta, em regra, por dois polos: o sujeito ativo e o sujeito passivo; sendo este classificado nas seguintes espécies: a) contribuinte e b) responsável tributário.

Assim, quanto ao sujeito ativo da relação tributária do ICMS (um dos fatores que compõe o aspecto pessoal), deve-se destacar que tal posto é ocupado por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, a depender do local de realização das operações ou prestações de serviços, conforme institui a legislação vigente.

O pólo passivo de tal relação tributária, por sua vez, é ocupado pelo contribuinte, sendo este aquela pessoa que, em regra, pratica ato caracterizado como um dos tipos legais de condutas estabelecidos como fato gerador do tributo, ou seja: aquela pessoa que, em suma, venha a realizar operações com mercadoria ou prestar serviços tributados pelo ICMS.

Ainda em análise ao aspecto pessoal da relação tributária do ICMS, deve-se destacar a figuração de uma terceira pessoa junto ao fenômeno de incidência do tributo em estudo; qual seja a pessoa do responsável tributário.

Referido sujeito não possui relação direta com a caracterização do fato gerador e com o fenômeno jurídico da concretização da exigibilidade do crédito tributário; visto que não participou, de fato, de forma direta das circunstâncias fáticas enquadradas como hipótese de incidência do tributo. Entretanto, por força da lei e para uma melhor efetividade do crédito tributário, passa a adquirir certa responsabilidade inerente ao recolhimento do tributo exigido, nos termos dos artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional e legislação complementar vigente.

Desta feita, diante de tais destaques, não se pode deixar a figura do responsável tributário longe da análise dos aspectos pessoais pertinentes as circunstâncias caracterizadoras da exigibilidade do tributo.

No que tange ao aspecto valorativo/quantitativo do ICMS, deve-se destacar que tal componente da regra matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e alíquota.

Base de cálculo, segundo o que se abstrai dos ensinamentos expostos em obra do jurista Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2000, p.304), é a expressão econômica do fato gerador do tributo; trata-se de fator valorativo em que determinada alíquota incidirá para que seja determinada a respectiva quantificação do tributo.

A alíquota, por sua vez, constitui-se em percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo no intuito de ser determinado o cálculo do valor do tributo.

Analizando referidas variáveis quantificadoras do imposto em estudo, pode-se afirmar que a base de cálculo do ICMS, salvo raras exceções, é quantificada pelo valor da operação ou da prestação do serviço, não podendo tal variável fugir totalmente do valor econômico envolvido na operação ou prestação do serviço que vier a ser tributado, sob pena de se está violando o princípio da capacidade contributiva.

No que diz respeito à alíquota do ICMS, enquanto parte que compõe o aspecto quantitativo da regra matriz tributária do referido imposto; deve-se destacar que tal fator de quantificação não possui características uniformes, sendo, por sua vez, variável de acordo com as características do bem jurídico de consumo tributado.

Ainda versando sobre a alíquota, necessário se faz destacar que tal fator de quantificação do tributo em estudo é regido pelo princípio da não-cumulatividade; variável que promove a compensação de imposto da mesma espécie, já cobrado, em operação futura, consoante se abstrai da leitura do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Por fim, deve-se destacar que muitos dos pontos mencionados no estudo do tópico em tela serão abordados em outras ocasiões no presente trabalho, de forma pormenorizada.

Assim, finaliza-se a abordagem referente à análise do fenômeno jurídico tributário e respectiva regra matriz do ICMS; passando-se a promover um estudo sobre os aspectos legais do ICMS no atual ordenamento jurídico brasileiro.

ASPECTOS LEGAIS DO ICMS NO ATUAL ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Inicialmente, realizando observações sobre o ICMS, tem-se que, segundo conteúdo exposto em obra do autor Luiz Cezar P. Quintans (QUINTANS 2008, pp. 5-8); o imposto em estudo se caracteriza como uma evolução de diversos outros tributos já existentes junto ao ordenamento jurídico mundial, tais como: o IVA (imposto sobre valor agregado, oriundo do Direito tributário francês) e a criação tributária brasileira do ICM (imposto de circulação de mercadorias), instituído com o intuito de alavancar as atividades econômicas do país, em 1964, no período referente ao movimento militar; tendo a União como principal gestora das finanças arrecadadas pela tributação de tal imposto.

Contudo, por interesses políticos manifestados pelos Estados-membros da República Federativa do Brasil, sob a égide da nova ordem jurídica brasileira instituída pela Constituição Federal de 1988; fora estabelecida uma reforma tributária de enorme valor, a qual tornou extinto o ICM, passando a dar luz ao atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS com características muito próximas das atualmente existentes.

Assim, diante desta contemporânea roupagem do ICMS, haja vista a descentralização de sua gestão, os aspectos relacionados à arrecadação fiscal do imposto em comento passaram a ser regidos por cada Estado-membro, nos limites estipulados pela Lei Complementar 87/96.

Deste modo, para que seja feito um estudo pormenorizado dos aspectos jurídicos relacionados ao imposto em estudo, faz-se necessária a observância dos principais diplomas legislativos pertinentes à tributação e arrecadação do ICMS, no sentido de melhor se situar acerca dos fenômenos jurídicos de incidência do mencionado tributo; devendo, para tanto, o profissional do Direito possuir conhecimentos básicos sobre o Conteúdo da Constituição vigente, da legislação federal (respectiva Lei Complementar que promove a regulamentação geral da tributação do ICMS), regulamentos da tributação estadual e legislação do respectivo ente federativo que porventura venha a atuar.

O presente tópico buscará promover uma abordagem dos principais aspectos do ICMS no atual ordenamento jurídico brasileiro; cabendo ao leitor se debruçar sobre o texto legislativo como forma de complementar os pontos destacados no artigo em tela.

Pois bem. Quanto ao ICMS e seus aspectos legislativos, pode-se dá início a presente abordagem fazendo uso das palavras do doutrinador Luiz Cezar P. Quintans, destacando-se que:

O ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – é o mais importante tributo sobre o consumo. Nasceu com a Constituição Federal de 1988, onde, no artigo 155, I, “b”, confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o tributo (P. QUINTANS Luiz Cezar. **ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**. Rio de Janeiro. Maria Augusta Delgado, 2008, p. 5).

Sendo assim, tem-se que, o estudo de qualquer aspecto legal do tributo em questão deverá ter início na nascente do ordenamento jurídico brasileiro, qual seja: a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

Isto posto, diante de tais ponderações, entende-se por necessário realizar a breve citação dos trechos legislativos que promovem a previsão normativa do ICMS junto ao texto constitucional vigente com os respectivos comentários, sendo dada ênfase as referências concernentes às circunstâncias jurídicas relacionadas à circulação de mercadorias.

Assim, pode-se destacar inicialmente, levando em consideração algumas ponderações já realizadas, que a competência dos estados membros em realizar a instituição do ICMS e sua respectiva gestão fiscal é estabelecida pelo artigo 155 da Constituição Federal de 1988, em seu inciso II; senão vejamos:

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; (...)

Ademais, frisa-se que, de acordo com o disposto no parágrafo 2º do já mencionado artigo, umas das principais características do mencionado tributo é a sua

não cumulatividade; ou seja, não possui o imposto em questão a incidência cumulativa, algo que promove redução de certo ônus tributário junto à mercadoria ou serviço comercializado, no que diz respeito aos seus reflexos perante a cadeia comercial e econômica relacionada à base de incidência do imposto.

A partir de tal característica, a sistemática tributária do ICMS possibilita a concretização de certa compensação fiscal em cada operação a ser realizada, não existindo, portanto, a cumulatividade de imposto em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço; visto que o tributo em questão passa a incidir, tão somente, sobre o valor agregado em cada operação, compensando-se o montante devido nas demais operações a serem realizadas.

Vejamos o que menciona o parágrafo segundo do artigo 155:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Além das referidas informações, necessário se faz destacar que, consoante mandamento legislativo contido no inciso II, do parágrafo 2º, do supracitado artigo; a caracterização de isenção ou não-incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; bem como acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Abstrai-se, também, a partir da leitura do inciso III do parágrafo anteriormente citado, que a alíquota do ICMS poderá sofrer alteração em sua quantificação de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços que vierem a ser tributados pelo imposto em questão; sendo os produtos e serviços mais supérfluos tributados com maior alíquota e, conseqüentemente, aqueles de cunho mais essencial à vida humana tributados com alíquotas menores e, portanto, menos onerosas.

Ademais, ainda versando sobre as alíquotas do ICMS, deve-se destacar que, consoante disposição contida no inciso IV, do parágrafo 2º, do artigo 155 do texto constitucional; resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros,

estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Não bastassem tais informações sobre a alíquota do ICMS, observa-se, com a leitura do texto constitucional, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso V; que é facultada ao Senado Federal a possibilidade de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Além das mencionadas disposições, institui a Constituição Federal de 1988, ainda em seu artigo 155, inciso VI; que, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g" do referido artigo; 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; bem como, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços à consumidor final localizado em outro Estado, as alíquotas adotadas serão a interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e a interna, do estado então fornecedor do produto, quando o destinatário não for contribuinte dele; cabendo ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando a operação se configurar nos moldes das transações interestaduais que destinam produto para consumidor contribuinte do ICMS.

Igualmente, a partir da leitura das disposições constitucionais já mencionadas, observa-se que o ICMS incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; bem como sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, conforme já mencionado.

Ainda promovendo uma análise do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, observa-se que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, sendo assegurada a

manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Por fim, conclui-se a partir da leitura do artigo 155 da Constituição Federal, que lei complementar passará a versar sobre as seguintes matérias em relação ao ICMS - devendo as demais normas regulamentadoras do mencionado imposto serem estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo 155 -: **a)** definição dos seus contribuintes; **b)** dispor sobre substituição tributária; **c)** disciplina do regime de compensação do imposto; **d)** fixação, 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)** exclusão da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos; **f)** previsão dos casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; **g)** regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. **h)** definição dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, quando não aplicadas outras disposições constitucionais; **i)** fixação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

No âmbito infraconstitucional, por sua vez, o estudo do imposto em comento deve ser promovido sob duas óticas, debruçando-se o estudioso sobre a seara legislativa federal e a vertente legislativa estadual.

Objetivando apenas destacar os principais diplomas normativos que versam sobre a matéria em estudo, passa-se a mencionar a Lei federal que regulamenta o ICMS, bem como a promover o destaque da legislação regulamentadora do ICMS no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte (circunscrição fiscal escolhida como objeto do estudo em tela) e seus respectivos regulamentos.

Desta feita, com a elaboração do presente estudo, constata-se que o ICMS, no âmbito do atual cenário jurídico, é regido pela Lei Complementar de número 87, do ano de 1996, denominada de Lei Kandir; a qual teve seu conteúdo alterado pelas seguintes disposições legislativas: Lei Complementar 102/2000, Lei Complementar 114/2002, Lei Complementar 115/2002, Lei Complementar 120/2005, Lei Complementar 122/2006 e, mais recente, Lei Complementar 138/2010.

Mencionado diploma legislativo, consoante se depreende da análise do sistema jurídico vigente, é a ferramenta jurídica federal que tem competência para estabelecer as regras gerais sobre o ICMS, complementares ao que fora estabelecido pela Constituição Federal em vigor.

Com respaldo nos dizeres constitucionais já destacados, a denominada Lei Kandir estipula as diversas nuances do imposto em estudo, promovendo a regulamentação da gestão e tributação do ICMS, norteando os Estados membros da federação brasileira no que diz respeito à atividade de gestão e arrecadação do tributo em comento.

Assim sendo, observa-se que referido texto legislativo passa a estabelecer regras gerais quanto aos aspectos relacionados ao fato gerador do ICMS, instituindo, em regra, que a circunstância ensejadora do fato gerador do tributo em estudo se caracteriza, no que tange a circulação de mercadoria, no momento da saída do bem de consumo, a qualquer título, do estabelecimento em que se encontra armazenado.

Mais detalhadamente, verifica-se que a Lei Complementar nº 87/96 promove a descrição do fato gerador do ICMS nos dizeres do respectivo artigo 12⁷.

No que tange ao contribuinte do ICMS, verifica-se que, em tese, conforme se abstrai da obra do jurista Luiz Cezar P. Quintans (QUINTANS 2008. p. 29), bem como do texto legislativo do artigo 4º da Lei Complementar 87/96; caracteriza-se como sujeito passivo da relação tributária do imposto em estudo qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade, ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Contudo, deve-se ressaltar que, por ser o ICMS um imposto não-cumulativo, conforme outrora informado, a sistemática da arrecadação e tributação do imposto em estudo acaba por onerar o consumidor final da cadeia de comercialização do produto posto em circulação, promovendo o adquirente consumidor, por sua vez, o papel de contribuinte de fato, tendo em vista que este arca com o ônus relacionado a carga tributária do ICMS.

⁷ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; (...) VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (...)

Em se tratando da base de cálculo do imposto estudado, verifica-se com a leitura do artigo 13 da Lei Complementar 87/96⁸ que, em regra, tal aspecto valorativo do ICMS é definido pelo valor da operação relacionada à circulação de mercadoria, sendo incluídas ao referido valor as despesas relacionadas a circunstâncias acessórias, tais como frete e seguro.

Outro aspecto importante a ser destacado é o fato do montante do próprio imposto constituir a sua respectiva base de cálculo, conforme informa o supracitado artigo em seu parágrafo primeiro.

A alíquota é outro fator valorativo que constitui variável de quantificação de qualquer imposto.

No que tange a alíquota do ICMS, tem-se que referido fator de quantificação incide sobre o valor da operação relacionada à circulação de mercadoria ou da prestação do respectivo serviço tributado pelo imposto em questão; tratando-se, pois, de alíquota *ad valorem*.

Ademais, conforme estudo do texto Constitucional vigente, já destacado ao longo do presente artigo, observa-se que a alíquota do mencionado imposto é tipificada em dois grupos, quais sejam: a interna – aquela aplicada às operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços realizadas nos limites de um único estado - e a interestadual – aplicável às operações realizadas em mais de um estado.

Consoante já mencionado, a alíquota interna poderá ser regulada mediante manifestação do Senado Federal, devendo referida instituição exercer a descrita faculdade através da iniciativa de um terço dos seus membros e respectiva aprovação da maioria absoluta dos senadores, conforme se abstrai do artigo 155, parágrafo 2º, inciso V, alínea a da Constituição Federal de 1988.

Contudo, deve-se destacar que, até o presente momento o Senado Federal não fez uso da referida faculdade; ficando a cargo de cada Estado federado a tarefa de quantificar as alíquotas internas do ICMS, competindo ao CONFAZ realizar a fiscalização e regulamentação de tal prerrogativa, no intuito de prevenir a caracterização de alguns abusos por parte dos Estados e amenizar efeitos de suposta guerra fiscal.

⁸ Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; (...).

Deve-se destacar que, conforme disposição constitucional já mencionada ao longo do presente trabalho, contida no artigo 155, parágrafo 2º, inciso VI da própria Constituição Federal de 1988; as alíquotas internas do ICMS não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Além disso, compete informar que, em função do princípio da seletividade, as alíquotas do ICMS poderão sofrer alguma alteração em decorrência da classificação do produto e/ou serviço comercializado.

Luiz Cezar P. Quintans (QUINTANS, 2008. pp. 61-66), pode-se afirmar que, a alíquota interna não específica, adotada por boa parte dos estados brasileiros, é quantificada em 17% (dezessete por cento); havendo variação em alguns estados para o percentual de 18%, como ocorre em São Paulo.

Quanto às demais variações de alíquotas, segundo mencionado autor, a depender do bem posto em circulação ou do serviço prestado, estas poderão ser quantificadas em: 25%, para produtos reconhecidos como de pouca necessidade (supérfluos); 20% a 30% (a depender do estado), para as operações relacionadas ao fornecimento de energia e 7%, 12% ou 13%, a depender do estado, para mercadorias que compõem a cesta básica.

Por sua vez, no que tange à alíquota interestadual, observa-se que, em função da permissibilidade do texto Constitucional, o Senado Federal passou a emitir a resolução de 22/89 que definiu a alíquota de 12% (doze por cento) a ser aplicada às transações de circulação de mercadorias realizados nos limites de Estados diversos, ou seja: entre estados; ocorrendo tal circunstância, por exemplo, na compra de um livro realizada por contribuinte do ICMS em local diverso do seu estabelecimento.

Entretanto, conforme mandamento da supracitada resolução do Senado Federal, referida regra possui uma exceção; afirmando a norma em destaque que nas operações e prestações interestaduais realizadas nas regiões Sul e Sudeste, que destinem mercadorias e/ou serviços aos estados da região Norte, Nordeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota aplicada deverá ser a de 7%, incidente sobre a respectiva base de cálculo do imposto.

Em suma, tem-se que a alíquota de 7% será adotada toda vez que o emitente do documento fiscal e fornecedor da mercadoria estiver situado em um dos Estados do Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo, e o destinatário da mercadoria estiver localizado em um dos estados do Norte, Nordeste ou Espírito Santo.

Por oportuno, deve-se destacar que os aspectos pertinentes à diferenciação de alíquotas entre transações realizadas em estados diversos só devem ser considerados naquelas transações que destinam bens ou serviços a consumidor contribuinte do próprio ICMS, cabendo ao estado destinatário à diferença do valor da alíquota interna frente a interestadual; tendo em vista que, quando a operação interestadual destinar bem ou serviço a consumidor final não contribuinte do ICMS, a operação deverá ser onerada pela alíquota interna do Estado fornecedor (remetente do serviço ou mercadoria), conforme mandamento constitucional contido no artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea b, da Constituição Federal de 1988.

No âmbito da legislação estadual é onde o ICMS possui diversas características, visto ser o tributo em questão, conforme já destacado, um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal; passando cada regulamento estadual a promover a definição das normas específicas pré-delimitadas no âmbito da legislação federal, pela Lei Complementar 87/96.

Assim sendo, importante se faz destacar que a observância da legislação de cada estado é de suma importância no que tange ao estudo do imposto em comento, principalmente quando o operador do Direito se depara diante de operação comercial que envolve mais de um estado; necessitando o jurista observar as disposições legislativas de todos os entes federativos que estejam relacionados com a operação realizada.

No âmbito do estado do Rio Grande do Norte, por sua vez, a regulamentação do ICMS é promovida pela Lei Estadual de número 6.968, de 30 de dezembro de 1996, com suas respectivas alterações. Além da mencionada Lei, propicia a normatização do tributo em comento o decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997, com suas respectivas alterações introduzidas por decretos mais recentes.

Faz-se necessário destacar que o operador do direito, no estudo do tributo em análise, deve atentar para as disposições normativas emanadas do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; órgão responsável por regulamentar a atividade tributária e fiscal no país, na medida de sua competência estabelecida pela Constituição Federal e legislação complementar. Assim, torna-se prudente a verificação da existência de convênios e demais resoluções do órgão sobre a matéria estudada.

Feitas as breves ponderações sobre os diplomas legislativos que versam sobre o imposto ora estudado, passa-se a dá continuidade ao trabalho em tela promovendo a abordagem da temática de maior pertinência ao artigo em leitura.

O ICMS E SUA TRIBUTAÇÃO NAS TRANSAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS POR MEIO ELETRÔNICO

Isto posto, quanto aos aspectos pertinentes a tributação do ICMS nas transações de aquisição de mercadoria por meio eletrônico (comércio eletrônico), faz-se necessária a abordagem de algumas circunstâncias para que haja a melhor compreensão do objeto de estudo do presente artigo.

Dando início ao presente tópico, pode-se destacar que a ideia de comércio eletrônico, traduzida pelas palavras da Professora Elidie Palma Bifano, em artigo constante em coletânea lançada pelo Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas, pode ser definida da seguinte forma, senão vejamos:

O chamado comércio eletrônico é a modalidade de negócio jurídico que se perfaz através da rede mundial de computadores, a Internet. Como já fora referido neste estudo, o comércio eletrônico abrange transações envolvendo compras e vendas, a princípio de mercadorias (...). A OCDE fez diversas recomendações a respeito dos negócios eletrônicos e suas modalidades, dentre eles o comércio eletrônico considerando-o como conjunto de transações comerciais, envolvendo organizações e indivíduos, que são baseadas em processamento e transmissão de dados digitais, incluindo texto, sons e imagens, e que são transmitidas por redes abertas (como a Internet) ou redes fechadas que possuam um portal para redes abertas.(BIFANO; Elidie Palma. **Serviço de comunicação e comércio eletrônico**. In. Tributação do Setor Comercial. Curso de Especialização em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas. Organização: Santi, Eurico Marcos Diniz de; Zilveti, Fernando Aurelio; Mosquera, Roberto Quiroga. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp 259-284).

Assim, em suma, a definição de comércio eletrônico pode ser retratada pela concretização de negócio jurídico representado pela efetivação de compra e venda (operações comerciais) desenvolvida mediante a oferta de produtos em meio eletrônico, através de *website*, na internet; enquadrando-se referido negócio jurídico nos termos do

artigo 481 do Código Civil brasileiro⁹, haja vista a concretização de transação comercial em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Quanto à classificação dos negócios jurídicos que representam o comércio eletrônico, observa-se que as transações comerciais via internet podem ser categorizadas em dois principais grupos; sendo estes: o *business to business* (B2B – negociação para empresas) e o *business to consumer* (B2C – negociação para consumo).

Diante de tal classificação, tem-se que o primeiro grupo de transações eletrônicas (B2B) é destinado a promover atividades comerciais entre empresas, fazendo o uso de redes privadas associadas à Internet. O B2C, por sua vez, constitui-se no uso da internet para promover a venda de produtos e bens a consumidores finais, de forma semelhante ao que é feito no cenário real e prático que cerca o cotidiano dos estabelecimentos comerciais; sendo, assim, o real objeto de estudo do trabalho em tela.

Outro conceito jurídico de importante assimilação para a perfeita condução do trabalho em questão diz respeito à figura da mercadoria; necessário para que se possa ser feita uma verdadeira delimitação dos bens jurídicos tributáveis pelo imposto em estudo.

De fato, a conceituação do instituto da mercadoria tem sido uma circunstância que vem ensejando uma enorme discussão jurídica entre doutrinadores e demais juristas, principalmente na atualidade, onde se vivencia uma realidade muito dinâmica - em que a tecnologia, cada vez mais, vem inovando o mercado de consumo e seus respectivos produtos.

Contudo, de forma inicial, fazendo o uso das palavras citadas pelo Doutrinador Guilherme Cezaroti, em coletânea de artigos organizada pelo jurista Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2001), tem-se que o significado da expressão mercadoria se traduz na seguinte definição: “aquilo que é objeto de compra ou venda ou aquilo que se comprou e que se expõe à venda”.

Acerca da conceituação da expressão mercadoria, o Doutrinador Alcides Jorge Costa promove a seguinte ponderação, afirmando que mercadoria pode ser definida como:

⁹ - Art. 481 do Código Civil brasileiro – “Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”.

“(...) toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação. (...) Mercadoria é toda coisa móvel corpórea; esta parte da definição dispensa explicações. Quando a definição dada fala em ‘produzida para ser posta em circulação’ e ‘recebida para ter curso no processo de circulação’, põe em destaque um elemento subjetivo, o do destino a ser dado à mercadoria; também a noção de mercadoria comumente aceita no direito comercial contém um elemento subjetivo” (COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978. p. 99).

Comungando de entendimento semelhante ao do autor supracitado está o pensamento exposto pelo Ministro Sepúlveda Pertence¹⁰ em julgado de sua relatoria; bem como o raciocínio expressado pelo então Ministro do Supremo Tribunal Federal Maurício Corrêa, nos autos do Recurso Extraordinário de número 203.075-0/DF¹¹.

Feitas as respectivas observações, no intuito de promover uma melhor compreensão do tema ao leitor; passa-se a dar prosseguimento ao trabalho em tela realizando um estudo sobre a existência das possíveis normas que regulamentam a tributação do ICMS no âmbito das transações de comércio eletrônico, para, posteriormente, realizar-se um estudo sobre as respectivas regras matriz de cada norma.

Conforme já destacado, observa-se que o ICMS é um imposto que possui sua competência de instituição e arrecadação destinada aos Estados membros da República Federativa do Brasil.

Do mesmo modo, todavia, fora verificado que o imposto em estudo possui sua regulamentação prevista em três âmbitos legislativos, quais são: a Constituição Federal de 1988, ora vigente; a Lei Complementar 87/96 e a respectiva legislação estadual.

Em análise as disposições constitucionais que versam sobre o ICMS e suas respectivas normas de arrecadação e tributação, quanto à previsão expressa da arrecadação fiscal no âmbito do *e-comércio*; observa-se que o texto da Constituição Federal de 1988 não realiza qualquer menção específica acerca das transações comerciais realizadas por intermédio da internet e demais meios de comunicação de massa; não havendo, portanto, junto à sistemática jurídica-constitucional do ICMS,

¹⁰ “(...) o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinados a sê-lo (STF; 1ª Turma; Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP; DJ 11.12.1998, p. 316)”.

¹¹ “a expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com frequência e habitualidade (Recurso Extraordinário de número 203.075-0/DF)”

qualquer diferenciação legal entre as espécies de transações comerciais relacionadas à circulação de mercadorias; sejam estas por intermédio das ferramentas multimídias, sejam pelas vias convencionais.

No que tange às manifestações legislativas infraconstitucionais existentes acerca do ICMS, observa-se que a própria constituição delimita o processo de regulamentação da arrecadação fiscal do imposto em dois estágios sendo estes: a regulamentação geral, realizada mediante Lei Complementar já mencionada, e a normatização específica, promovida pelos Estados no âmbito dos seus respectivos territórios.

Quanto às disposições da Lei Complementar 87/96, a qual versa sobre os aspectos gerais do ICMS; observa-se, igualmente, que inexistente qualquer previsão específica que diz respeito à promoção da arrecadação do tributo incidente sobre circulação de mercadorias comercializadas por intermédio do comércio eletrônico de forma diferenciada ao que ocorre com os demais bens de consumo comercializados por vias habituais.

Isto posto, verifica-se que mencionada Lei Complementar passa a elencar as circunstâncias em que incide o ICMS como forma de delimitar a atuação do legislador estadual no que tange a atividade arrecadatória do imposto em comento, destacando que referido tributo é incidente sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; entre inúmeras outras hipóteses, as quais compete ao operador do Direito se debruçar no momento do estudo de cada caso concreto; não havendo qualquer previsão específica acerca do e-commerce.

No âmbito estadual, lavando-se em consideração a seara do Estado do Rio Grande do Norte; verifica-se a inexistência de qualquer aplicação de regulamento específico referente à arrecadação fiscal do ICMS oriundo das transações eletrônicas; apesar do referido ente federativo ser signatário do Protocolo ICMS 21.

Desta feita, pode-se deduzir que, no estado do Rio Grande do Norte a política de arrecadação fiscal referente ao ICMS segue a mesma tendência existente na seara Constitucional e infraconstitucional (exposta na Lei Complementar 87/96) brasileira; não havendo previsão legal específica sobre a tributação do ICMS nas transações de comércio eletrônico, sendo aplicados a tais operações comerciais os mesmos dispositivos normativos referentes às transações comerciais de trato comum, não devendo incidir diferencial de alíquota nas transações comerciais realizadas por consumidor final não contribuinte do imposto.

Contudo, deve-se atentar, na promoção do estudo em tela, para a existência do supracitado protocolo de cooperação de atividades existente entre alguns estados da Federação brasileira, o qual busca disciplinar a exigência do ICMS nas operações interestaduais de comércio virtual que destinem mercadoria a consumidor final; comungado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal e referendado pelo CONFAZ.

Com o advento do referido protocolo passou a existir junto ao cenário brasileiro regulamento que torna exigível, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, parcela do ICMS devido em operação interestadual em que o consumidor final adquira mercadoria ou bem por intermédio do comércio virtual, haja vista que, na prática, todo o valor do imposto em questão deve ser destinado ao estado de origem da mercadoria.

Assim, referido protocolo visou estabelecer junto ao cenário brasileiro uma espécie de justiça arrecadatória, pretendendo minimizar efeitos de certa guerra fiscal entre os estados membros da Federação brasileira.

Desta forma, a cobrança do ICMS em transações eletrônicas regidas por referido protocolo passou a ser realizada por sistemática semelhante à tributação das operações interestaduais de aquisição de mercadorias feita por consumidor final contribuinte do imposto, sendo cobrado determinado diferencial de alíquota pelo Estado destino da mercadoria.

Ou seja, a partir da referida sistemática arrecadatória, passou-se a promover certa instituição de determinado diferencial de alíquota nas arrecadações fiscais das transações de circulação de mercadorias realizadas no âmbito dos estados signatários do protocolo ICMS 21, onerando, assim, as transações realizadas por consumidor não

contribuinte do ICMS, ou seja, o consumidor final, caracterizado como contribuinte de fato do imposto.

Fazendo a subsunção do regramento instituído por mencionado protocolo de arrecadação fiscal à norma constitucional vigente, pode-se deduzir que referida normatização fora inserida junto ao ordenamento jurídico brasileiro em desacordo com as disposições do texto da Carta Magna de 1988.

Ora, em observância ao texto da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, verifica-se que o Constituinte de 1988 atribuiu ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, bem como para determinar as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas; mediante resolução do próprio Senado Federal.

Além da mencionada disposição, a Constituição Federal vigente disciplina em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, quais alíquotas deverão ser aplicadas em operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, diferenciando-as de acordo com a característica de cada consumidor final, conforme seja este contribuinte ou não contribuinte do ICMS.

Não bastassem as informações destacadas, retira-se do texto constitucional de 1988 entendimento concernente à delimitação de alíquotas do ICMS, verificando-se que a Constituição estipula que nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado a alíquota a ser adotada é a interestadual, caso referido consumidor seja contribuinte do imposto.

Por sua vez, ainda em conformidade com o texto Constitucional, no que tange aos aspectos quantitativos das transações de ICMS que destinam mercadoria ou serviço a consumidor não contribuinte do ICMS, a alíquota a ser definida é a interna, referente ao Estado de origem da mercadoria.

Isto posto, em face de todas as informações destacadas, bem como diante da observância das regras constitucionais vigentes, tem-se que o descompasso do texto do Protocolo ICMS 21 com o ordenamento jurídico vigente se dá em função de grave violação a norma de competência instituída pela própria Constituição Federal de 1988, bem como em decorrência de significativa violação a preceito legal expressamente instituído pela própria constituição brasileira; haja vista que o texto da carta magna possui redação cristalina ao afirmar as hipóteses em que o estado-fisco poderá instituir a cobrança do ICMS de forma diferenciada.

Ademais, necessário se faz destacar que, por força da própria Constituição de 1988, a Lei Complementar 87/96 poderia estabelecer alguma forma diferenciada de tributação nas transações oneradas pelo ICMS, inclusive as realizadas por intermédio do comércio virtual; todavia, conforme já mencionado no trabalho em tela, observa-se que a norma complementar ao texto constitucional em nada veio a dispor sobre o assunto; algo que torna sem efeito e/ou sem validade qualquer norma estadual ou protocolo que institua sistemática fiscal e tributária diversa do que fora estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e Lei Kandir.

Ora, nos termos do seu próprio art. 11, inciso I, alínea a, a Lei Complementar 87/96, com a permissibilidade do texto Constitucional vigente; instituiu que o local da operação ou prestação onerada pelo ICMS é o do estabelecimento onde se encontre o bem no momento da ocorrência do fato gerador.

Do mesmo modo pensa o autor Luiz Cezar P. Quintans, ao afirmar que:

“ A maioria dos Regulamentos de ICMS dos Estados considera estabelecimento ‘o local, privado ou público, edificado ou não, (...) onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenados mercadorias (...) O local da operação se confunde com o próprio conceito de estabelecimento (P. QUINTANS Luiz Cezar. **ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**. Rio de Janeiro. Maria Augusta Delgado, 2008, 20 e 21 p.).

A ocorrência do fato gerador, por sua vez, se dar no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, consoante regra do art. 12, inciso I, da citada Lei Complementar.

Desta feita, nos termos do mencionado diploma legislativo, a operação ocorre no local do estabelecimento em que se dar a saída da mercadoria; e não de forma diversa ao que fora estipulado em lei, não podendo o Protocolo ICMS 21 estabelecer parâmetros diferenciados do que já fora instituído por Lei Complementar, com a permissibilidade da Constituição.

É com fundamento no raciocínio exposto que se pode afirmar que a sistemática da arrecadação fiscal adotada pelo Protocolo ICMS 21, nas vendas destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, tanto por falta de previsão em Lei Complementar, quanto por inexistir fundamento de validade constitucional; é maculada

de extrema ilegalidade, não sendo válida; apesar de efetivada por diversos Estados da nossa federação com tamanha inconstitucionalidade.

Desta feita, com fulcro em tudo o que fora exposto no tópico em comento, pode-se promover uma rápida análise sobre os aspectos pertinentes à regra matriz de incidência tributária do ICMS nas transações realizadas por intermédio do comércio eletrônico.

Ante as ponderações já expostas acerca da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21, realizar-se-á um estudo da regra matriz tributária do ICMS sob uma ótica legalista e constitucional, pautada no estudo da Lei Complementar 87/96 e Legislação Estadual respectiva em consonância com a ordem constitucional.

Isto posto, afirma-se com veemência que a análise da regra matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no âmbito do comércio eletrônico em nada diverge do que fora estudado acerca das operações comerciais de circulação de mercadorias realizadas por intermédio do comércio convencional; tendo em vista a inexistência de provimento legal específico que verse sobre determinado tipo de transação comercial, seja no âmbito Constitucional, seja na seara infraconstitucional; o que torna inócua qualquer manifestação de arrecadação fiscal de forma diferenciada sobre referidas transações virtuais de circulação de mercadorias.

Em função do que fora destacado, remete-se o leitor às ponderações realizadas no tópico concernente à análise da regra matriz de incidência tributária do ICMS nas transações convencionais.

CONCLUSÃO

Caminhando para o fim do artigo em tela, passa-se a concluir as ponderações destacadas ao longo do texto em leitura afirmando que, em análise ao atual ordenamento jurídico brasileiro; inexistente qualquer norma jurídica que promova respaldo legal a manifestação do sujeito ativo da relação arrecadatória do ICMS, no que diz respeito à arrecadação fiscal do referido tributo no âmbito do comércio eletrônico, de uma forma diferente do que ocorre no âmbito do comércio convencional.

Ademais, pode-se afirmar que, qualquer manifestação em desacordo com a ordem constitucional, no que tange ao exercício da arrecadação fiscal do ICMS na seara

do comércio eletrônico, estará propiciando a violação das mais cristalinas garantias constitucionais dos contribuintes, instituídas no corpo normativo do artigo 150 da Constituição Federal brasileira de 1988, em especial: as garantias da legalidade e isonomia.

No mesmo sentido do que já fora destacado manifesta-se jurisprudência do Tribunal de Justiça de Pernambuco, senão vejamos:

DECISÃO: 1. Trata-se de pedido de suspensão de liminar ajuizado pelo Estado de Goiás, com o objetivo de suspender os efeitos de decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 201193287022. Na origem, Ação Informática Brasil LTDA, impetrou mandado de segurança, com pedido de liminar, contra ato do Secretário de Fazenda Estadual consistente na cobrança de adicional de ICMS nas compras realizadas por meio eletrônico, com base no Decreto estadual nº 7.303/2011 e no Protocolo ICMS nº 21/2011. Em análise sumária do pedido, própria ao estágio dos autos, bem assim dos documentos a ele acostados, verifica-se a presença dos requisitos para a concessão da liminar pleiteada, razão pela qual defiro a liminar requerida para, provisoriamente, determinar à autoridade coatora que se abstenha de tributar as vendas da Impetrante de mercadorias destinadas a consumidores finais, na forma do Decreto nº 7.303/11, até o final julgamento deste mandamus (...) (SL 543, Relator(a): Min. Presidente, Decisão Proferida pelo(a) Ministro(a) CEZAR PELUSO, julgado em 06/10/2011, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 14/10/2011 PUBLIC 17/10/2011).

Isto posto, deduz-se que, qualquer sistemática arrecadatória de tributo, em especial a do ICMS, que venha a ser instituída sem a observância dos preceitos constitucionais vigentes promoverá gravame direto à pessoa do contribuinte, haja vista o tamanho desrespeito às garantias constitucionais dos cidadãos enquanto sujeitos passivos da relação tributária; sendo estes, os cidadãos, os maiores prejudicados no âmbito da guerra de interesses existente entre os estados federados em busca de uma maior arrecadação fiscal em proveito de cada território estatal.

Contudo, não se busca no presente trabalho afirmar que a tributação incidente sobre o comércio eletrônico nos moldes legais existente na atualidade se caracteriza como circunstância jurídica promotora de justiça fiscal, no que diz respeito à arrecadação fiscal dos estados da federação brasileira.

Em verdade, reconhece-se que a arrecadação fiscal do ICMS de diversos estados brasileiros vem sofrendo enorme desfalque em decorrência do comércio eletrônico e sua

atual sistemática de arrecadação; algo que, de alguma forma, enseja à necessidade da busca de uma reforma tributária e fiscal no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Referida situação problemática, de acordo com o que fora estudado ao longo da promoção do artigo em leitura, fora propiciada em função da adoção pelo Estado brasileiro de sistemática arrecadatória e fiscal do ICMS nos moldes semelhantes à sistemática fiscal da arrecadação do imposto incidente sobre circulação de mercadorias na seara do Estado Francês; possuindo referido tributo uma gestão centralizada na pessoa do governo federal, haja vista que na França inexistia a figura do ente federativo estado.

Assim sendo, em decorrência de uma má adequação da sistemática fiscal do ICMS à realidade presenciada no atual ordenamento jurídico brasileiro(haja vista que o constituinte brasileiro atribuiu à gestão de um tributo de sistemática fiscal centralizada aos diversos estados federados brasileiros); se vislumbra uma significativa insegurança jurídica frente à pessoa do contribuinte, bem como em desfavor dos estados menos favorecidos com a comercialização de mercadorias por intermédio do comércio eletrônico.

Entretanto, em decorrência de certo descompasso do ordenamento jurídico brasileiro, caracterizado pela inércia do legislador em se adequar a realidade social; não pode o contribuinte, enquanto agente hipossuficiente da relação fiscal e tributária, ser extremamente onerado em detrimento da satisfação de interesse dos estados federados, no que diz respeito à reparação de certa deficiência na arrecadação fiscal do ICMS.

Desta feita, o que se vislumbra é a necessidade de uma reforma tributária junto ao ordenamento jurídico brasileiro que busque propiciar a instituição de certa justiça fiscal entre os estados brasileiros, estabelecendo, quiçá, uma melhor distribuição do produto da arrecadação fiscal do ICMS no âmbito das operações de circulação de mercadoria e serviços efetivadas mediante o comércio eletrônico.

Para tanto, se torna necessária a promoção de certa reformulação dos dizeres constitucionais, no sentido de se estabelecer uma harmonização entre os interesses dos contribuintes e os anseios dos estados membros, enquanto sujeitos da relação jurídica da arrecadação fiscal do imposto em comento; havendo, posteriormente, a adequação do ordenamento jurídico infraconstitucional às vertentes fiscais e tributárias constitucionais.

Assim sendo, somente através de tais circunstâncias jurídicas estarão o legislador, o gestor público (na função de arrecadador de tributos) e o operador do

direito atuando de forma a zelar por uma justiça tributária e fiscal nos moldes da justiça social propagada pelo conteúdo do texto constitucional vigente; no sentido de se estabelecer um Estado Democrático de Direito no âmbito das relações fiscais havidas entre o fisco, na figura do Estado, e contribuinte.

REFERENCIAL TEÓRICO

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

BIFANO; Elidie Palma. **Serviço de comunicação e comércio eletrônico**. In. Tributação do Setor Comercial. Curso de Especialização em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas. Organização: Santi, Eurico Marcos Diniz de; Zilveti, Fernando Aurelio; Mosquera, Roberto Quiroga. São Paulo: Quartier Latin, 2005;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 05 out. 1988. Diário da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, p. 1, col. 1, anexo, 05 out. 1988;

BRASIL. **Lei Complementar 87/96**, 13 set. 1996. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 16 set. 1996;

BRASIL. **Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional**, 25 out. 1966. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 590 p;

CEZAROTI, Guilherme. **Internet: o direito na era virtual**. Luís Eduardo Shoueri, organizador. – Rio de Janeiro: Forense. 2001;

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978. 99 p;

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**: Parte Geral e Especial. 7. ed. Natal: Nordeste, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 304. ;

P. QUINTANS Luiz Cezar. **ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**. Rio de Janeiro. Maria Augusta Delgado, 2008;

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

ROSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. São Paulo, Martins Fontes, 1989;