



PROCURADORIA GERAL DO ESTADO  
GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO LUIZ FUX, DIGNÍSSIMO  
RELATOR DA ADI 4628, NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

ADI 4628

O ESTADO DE SÃO PAULO, pelo Procurador Geral e demais procuradores que esta subscrevem, nos autos da AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE em epígrafe, em que é requerente a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO – CNC e requeridos o ESTADO DO ACRE E OUTROS, vem respeitosamente perante Vossa Excelência requerer seu ingresso no feito na condição da AMICUS CURIAE, nos termos do artigo 7º, parágrafo 2º, da Lei 9.868/99, pelas razões que passa a expor.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

### I - DA LEGITIMIDADE INTERVENTIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO NO JULGAMENTO DA PRESENTE ADI COMO AMICUS CURIAE

1. A arguição de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011 (publicado no Diário Oficial da União de 07.04.11, com retificação publicada no Diário Oficial da União de 13.04.11), levada a efeito pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, mostra-se como legítimo exercício do dever de defesa da ordem constitucional, violada flagrantemente ao se criar a figura da substituição tributária por meio de simples ato administrativo, bem como estabelecer um regime de repartição de alíquotas de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, quando a Constituição Federal elegeu, de forma clara, para essas operações, o regime exclusivo da origem.

2. A questão envolve ICMS, imposto estadual, tendo o Estado de São Paulo interesse na demanda, uma vez que certamente sofrerá os efeitos da decisão a ser proferida nos autos.

### II - DOS ARGUMENTOS DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO – CNC

3. A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC sustenta a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21, em face



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

da violação dos artigos 150, incisos, IV, V e § 7º; e 155, inciso II, § 2º, incisos II, VI e VII, alínea “b”, da Constituição Federal.

4. O artigo 150 está inserido no capítulo referente às limitações constitucionais ao poder de tributar. Os incisos, IV, V e o § 7º do referido artigo dizem respeito, respectivamente, à vedação de limitação de tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ao princípio do não confisco em matéria tributária e do princípio da legalidade em relação à edição de normas que cuidem de substituição tributária.

5. Por último, a ofensa direta a dispositivos constitucionais que cuidam da regra matriz de incidência do ICMS. Alega a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC que foram ofendidos os artigos 155, inciso II, § 2º, incisos II, IV, VI e VII, alínea “b” da Constituição Federal.

6. Portanto, todos os dispositivos constitucionais invocados foram, de forma direta ou de forma reflexa, violados pelo Protocolo 21. A inconstitucionalidade é manifesta. Além da clara violação ao princípio da estrita legalidade, haja vista que a matéria é tratada por simples ato administrativo firmado entre Estados e Distrito Federal, efetivamente foi criada uma hipótese de repartição de alíquotas em operações interestaduais destinadas a **consumidores finais, não contribuintes do imposto**, quando a Constituição Federal, no artigo 155, II, § 2º, inciso VII, alínea “b” estabelece que, nessas circunstâncias, deve



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

prevalecer o regime exclusivo da origem, ou seja, o imposto fica integralmente com o Estado remetente da mercadoria ou bem.

7. Tal postura significa que os Estados signatários do referido Protocolo procuraram estabelecer a criação de diferença tributária nas operações interestaduais em relação aos bens, em razão da sua procedência ou destino, o que é vedado pela Constituição em diversas passagens, em nítida ofensa ao Pacto Federativo.

8. Desse modo, devem ser ratificados todos os argumentos suscitados pela CNC em relação à inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. Bem se vê, por outro giro, que as inconstitucionalidades invocadas são não só materiais, como também de natureza orgânica.

### III - DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA

9. Para melhor delimitar a questão vamos nos ater, inicialmente, aos termos do Protocolo ICMS 21, que institui uma nova forma de cobrança dos impostos nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição venha a ocorrer de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou "showroom". Dispõe o aludido Protocolo:

*"Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de*



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

*destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.*

*Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.*

*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 terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:*

*I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro- Oeste e do Estado do Espírito Santo.*

*Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.*

*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.*

*Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na*





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

*forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:*

*I - não signatária deste protocolo;*

*II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.*

*Cláusula quinta* O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

*Cláusula sexta* Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações.

*Cláusula sétima* Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação”.

10. Cumpre, ainda, em relação ao Protocolo 21/2011, destacar os “considerandos” elaborados pelos Estados e Distrito Federal signatários:

*(i) 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;*

*(II) considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;*

*(III) considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação*



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

*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.*

11. Para melhor delimitação da matéria é oportuno destacar que o referido Protocolo 21/2011 não tem *status* de Convênio. Portanto, o veículo introdutor normativo, denominado Protocolo, nos termos da norma de competência ou de produção normativa que disciplina a matéria, tem conteúdo material bastante delimitado, eis que ele tem por meta fixar procedimentos fiscais comuns entre os signatários com o objetivo de otimizar e melhorar os controles das operações de ICMS, não podendo estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais. Assim dispõe o artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ:

*“Art. 38 – Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:*

*I- a implementação de políticas fiscais;*

*II- a permuta de informações e fiscalização conjunta;*

*III- a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;*

*IV- outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.*

***Parágrafo Único – Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais”***  
(grifo nosso)

12. Vê-se, assim, dos enunciados do referido instrumento normativo que nem todos os Estados da Federação foram signatários do Protocolo ICMS 21/2011, tendo o mesmo recebido a chancela do Distrito Federal e dos



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Tocantins.

13. Por outro lado, Estados como São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, não foram signatários desse instrumento. Portanto, nos termos do artigo 38, *caput*, do Regimento Interno do Confaz – norma de competência que estabelece os requisitos formais e materiais dos Protocolos – essa espécie normativa somente poderia albergar em seu conteúdo determinados “*procedimentos comuns*” entre os Estados celebrantes. Vale dizer que, a norma veiculada pelo Protocolo somente poderia obrigar aos Estados signatários, não podendo regular condutas dos outros entes da Federação que não firmaram tal modalidade de ato administrativo.

14. Todavia, ultrapassando os limites estabelecidos na norma que fundamenta a validade orgânica e material dos Protocolos, o parágrafo único da cláusula primeira, do Protocolo 21, outorgando ao ato administrativo características de abstração e generalidade, pretendeu vincular a conduta de terceiros, tais como as unidades da Federação não signatárias deste instrumento.

15. Assim, ao assumir a função normativa, imputando obrigações a terceiros não signatários, com alto grau de abstração e generalidade, suscetível seu controle concentrado.





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

### IV - DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL

16. O Protocolo ICMS 21 viola o modelo de alíquotas constitucionalmente definido para disciplinar as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado da Federação.

17. Tanto é assim que para evitar dar contornos de extrafiscalidade ao ICMS, o constituinte foi claro ao instituir o chamado diferencial de alíquotas. Nesta hipótese, quando o destinatário for contribuinte do imposto há repartição das receitas entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias.

18. Ainda que por amor à argumentação fosse essa a hipótese dos autos, o Protocolo ICMS 21 também não deixaria de ser inconstitucional, vez que esses percentuais de alíquotas interestaduais, por força do disposto no artigo 155, § 2º, IV da Constituição Federal, são fixados por resolução do Senado Federal. Neste sentido o Protocolo ICMS 21 também estaria invadindo a competência reservada ao Senado para disciplinar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

19. Porém, a situação é diversa quando o destinatário não é contribuinte do ICMS. Nestes casos, o modelo constitucional existente definiu que essa receita do imposto é toda do Estado onde ocorreu a operação. Assim, no

Página 9 de 25



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

Protocolo ICMS 21 há evidente desconformidade com o artigo 155, § 2º, VII, *b*, da Constituição Federal.

20. Não bastasse isso, a norma questionada faz o ICMS incidir em duplicidade nas operações interestaduais, ou seja, além do tributo ser exigido no Estado de origem (com base em preceito constitucional), ele também é exigido no Estado de destino (por força de norma inconstitucional-Protocolo ICMS 21). Enfim, é essa a invasão de competência tributária que se combate na presente demanda.

21. Ademais, visando à unidade política e econômica da Federação, princípio basilar do federalismo, o constituinte, no artigo 150, V impede que o tributo seja utilizado para limitação de tráfego de pessoas ou bens, sendo que a norma questionada vulnera tal princípio.

22. Também, no referido Protocolo há evidente violação ao princípio da não diferenciação esculpido no artigo 152 da Constituição Federal, ao estabelecer diferenciação tributária do bem, em razão de sua procedência.

23. Neste passo, o Protocolo ICMS 21 é manifestamente inconstitucional, sob o aspecto material, ante a desconformidade entre o seu conteúdo normativo e o conteúdo normativo da Constituição Federal.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

### V - DA INCONSTITUCIONALIDADE ORGÂNICA

24. A intenção dos Estados signatários e do Distrito Federal foi de tentar adaptar a cobrança do ICMS à nova realidade advinda do comércio eletrônico na internet, bem como procurar caracterizar nessa modalidade de comércio a figura de uma operação mercantil interestadual entre contribuintes, tendo em vista que determinados Estados signatários do Protocolo ICMS 21/2011 têm entendido, em completo arrepio às normas de direito civil, comercial, consumidor e tributário, que nas vendas interestaduais não presenciais o imposto deve ser repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino, como se estivéssemos diante de uma compra e venda realizada entre contribuintes do ICMS. Ou seja, segundo a interpretação destes Estados signatários, nas vendas não presenciais através da internet, telemarketing ou “showroom” a empresa vai à cidade do consumidor e lá realiza a operação, sendo o deslocamento da mercadoria mero trânsito entre galpão do estoque e o endereço do destinatário.

25. Diante dessas assertivas vários conceitos jurídicos podem ser postos em debate, a saber:

- (i) conceito jurídico legal de estabelecimento físico e estabelecimento virtual;
- (ii) o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e suas implicações em relação ao critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS;



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

- (iii) o estabelecimento físico e a influência no critério espacial da regra matriz.

26. Assim, cabe, em primeiro plano, verificar como o direito privado cuida da definição jurídica de estabelecimento e, a partir daí, fazer a correlação entre esse conceito de direito privado e a matéria tributária.

### A) – DA COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO

27. Como é sabido, a Constituição Federal estabelece um sistema rígido de repartição de competências legislativas e administrativas entre as ordens jurídicas parciais integrantes do pacto federativo. Em outras palavras, cria um sistema fechado estabelecendo um regime de competências *privativas, comuns e concorrentes*. Vamos nos deter no exame das chamadas competências privativas.

28. O artigo 22 da Constituição Federal estabelece que:

“Art. 22. Compete **privativamente à União legislar** sobre:

I - **direito civil, comercial**, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;” (realces nossos).

29. Em janeiro de 2002 foi promulgado o Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). O novo diploma legal destaca-se por disciplinar a matéria civil e também a **matéria comercial**, realizando no país, a



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

exemplo do que ocorreu na Itália em 1942, a unificação legislativa do Direito Privado.

30. Esse novo diploma legal entrou em vigor em janeiro de 2003, revogando expressamente o Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916) e a **Parte Primeira do Código Comercial (Lei nº 556, de 25 de junho de 1850), que trata do "Comércio em Geral"**.

31. As normas constantes do **Livro II da Parte Especial**, que possui **229 artigos** e denomina-se "**Do Direito de Empresa**", não perdem a natureza de normas de índole comercial. Portanto, a matéria comercial não se confunde com a matéria civil no novo Código Civil, sendo um dos fatores que evidenciam a autonomia didático-jurídica do direito comercial.

32. Saliente-se que o Código Civil trouxe para o direito privado brasileiro a chamada **teoria da empresa**, elaborada pelos italianos, que não se preocupa com o gênero da atividade econômica; o que importa é o desenvolvimento da economia mediante a organização de capital, trabalho, tecnologia e matéria-prima, que resulta na criação e na circulação de riquezas. Com a teoria da empresa, o direito comercial passa a ser baseado e delimitado na atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços, libertando-se da arbitrária divisão das atividades econômicas segundo o seu gênero, **como previa a teoria dos atos de comércio**, na parte derogada do antigo Código Comercial Brasileiro.

Página 13 de 25





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

33. Nesse contexto, assiste-se a uma mudança de paradigmas, identificado pela ruptura de um sistema tradicional, assentado na figura do comerciante e no exercício habitual da mercancia, sendo substituído pelo regime do empresário, da atividade economicamente organizada e do estabelecimento empresarial.

34. Desse modo, o novo Código Civil de 2002 aparece para transpor o período de transição do direito comercial, consolidando-o como o direito da empresa, maior e mais adequado para disciplinar o desenvolvimento das atividades econômicas no país. Assim, a definição de estabelecimento para o direito privado, passou a ser disciplinada privativamente pelo Código Civil. O Estabelecimento comercial não diz respeito apenas ao local, sede e instalações onde é exercida a atividade empresarial. É bem mais que isso. O Código Civil dispõe da seguinte forma:

“**Art. 1.142.** Considera-se **estabelecimento** todo complexo de bens organizado, para **exercício da empresa**, por empresário, ou por sociedade empresária.” (realces nossos).

35. Com a adoção da teoria da empresa pelo Código Civil, todo o empreendimento organizado economicamente – *voltado à produção ou circulação de bens e serviços* – está submetido à disciplina jurídico empresarial. Ou seja, a empresa é uma universalidade e assim deve ser tratada juridicamente. O Novo Código Civil brasileiro, sob influência da legislação italiana, foi responsável pela



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

mudança de definições, substituindo o regime da comercialidade para o regime da empresariedade.

36. Essa tem sido a visão da doutrina. Na ótica do Professor Waldírio Bugarelli<sup>1</sup> "*nos dias que correm, transmutou-se (Direito Comercial) de mero regulador dos comerciantes e dos atos de comércio, passando a atender à atividade, sob forma de empresa (...)*".

37. Não é diferente a opinião de Miguel Reale<sup>2</sup>: "*o tormentoso e jamais claramente determinado conceito de ato de comércio é substituído pelos atos de empresa e atividade empresarial, assim como a categoria de fundo de comércio cede lugar à de estabelecimento*". (realces nossos).

38. A definição legal de estabelecimento comercial prevista no artigo 1.142, está em plena sintonia com as conceituações doutrinárias. A despeito das discussões existentes em torno da natureza jurídica, a doutrina nacional se inclina a considerá-lo como universalidade de fato, ou seja, um conjunto de coisas autônomas, simples ou compostas, materiais ou imateriais, formadas pela vontade do empresário e para uma destinação unitária.

39. Em outras palavras, o estabelecimento comercial está associado à idéia de "*universitas facti*", porquanto sua formação é resultado da conjugação intencional de bens tangíveis e intangíveis, empregados pelo

<sup>1</sup> BUGARELLI, Waldírio. O Direito das Empresas. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980, p. 23.

<sup>2</sup> REALE, Miguel. Exposição de Motivos do Projeto do Código Civil. Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, v. 5, t. 2, Brasília, p. 17.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

empresário para o exercício da atividade mercantil. Assim, semelhantemente ao que ocorre com outras universalidades de fato (biblioteca, rebanho etc.) no estabelecimento comercial as unidades que o compõe são reunidas por força da vontade do seu proprietário, seja pessoa física (empresário), seja jurídica (sociedade empresária), franqueando o desenvolvimento da atividade conforme os desígnios do titular da empresa.

40. Nesse contexto do direito da empresa é que deve ser examinada a questão do comércio eletrônico. Sendo assim, os chamados estabelecimentos virtuais apresentam-se como novas ferramentas disponíveis aos consumidores, com a facilidade de evitar eventuais deslocamentos físicos, ou seja, também é um complexo composto pelos mesmos bens que integram o estabelecimento físico, todavia, agora em ambiente virtual. Nota-se que a diferença primordial entre o estabelecimento físico e o virtual está no fato de que no primeiro a venda é presencial, enquanto, no segundo, não há necessidade do deslocamento físico do adquirente até o estabelecimento comercial.

41. Percebe-se claramente que a mercadoria, como bem corpóreo, nada tem de virtual eis que, frise-se, apenas sua compra decorreu de contrato celebrado com advento de meios eletrônicos de dados via rede mundial de computadores - internet, sendo, portanto, considerada realizada num estabelecimento "ilusório". Entretanto, a mercadoria encontra-se armazenada num local físico pertencente à sociedade.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

42. A distinção reside na acessibilidade de ambos, é dizer, se o acesso ocorre por via de transmissão eletrônica de dados, será considerada uma transação virtual. De outro lado, se o mesmo é realizado por meio do deslocamento físico de mercadorias a consumidores, deve prevalecer o entendimento de que se trata de transação comercial realizada pelo estabelecimento da sociedade empresária.

43. Portanto, o conceito de estabelecimento construído pelo direito privado (Artigo 1.142 do Código Civil), se refere a todo complexo de bens organizados para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresaria. O estabelecimento seria o instrumento de trabalho da atividade empresarial que seria integrado pela reunião de bens, corpóreos ou incorpóreos, pela reunião dos recursos humanos, físicos e tecnológicos. A maneira como esses bens são utilizados e organizados pelos empresários na atuação da atividade representa o estabelecimento comercial e compreende dois atributos: (i) capacidade da empresa de auferir lucros a partir da organização dos fatores de produção; (ii) e a clientela, que é o conjunto de pessoas que se relacionam com a empresa.

44. A partir da segunda metade dos anos 90, quando a internet realmente começou a ser utilizada em larga escala, surgiram alguns paralelos entre o mundo físico e o virtual. Assim, a doutrina do direito tentou criar um novo conceito de estabelecimento: o estabelecimento virtual. Entretanto, tal distinção é ilusória, fictícia, não existe juridicamente o estabelecimento virtual, ele não tem



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

personalidade jurídica própria e distinta do estabelecimento físico, ou seja, o estabelecimento virtual não pode ser sujeito de direitos ou obrigações.

45. E se estamos diante de uma questão jurídica, cabe a pergunta: o estabelecimento virtual seria um novo conceito de estabelecimento ou seria um mero bem incorpóreo do próprio estabelecimento empresarial?

46. Segundo o Código Civil o estabelecimento comercial, como complexo de bens organizados pelo empresário para exercício da empresa, possui caráter unitário, representado não só pela base física onde funciona a empresa, como também por outros elementos corpóreos e incorpóreos que possuem a capacidade de realizar negócios, atrair clientes e gerar lucros na atividade mercantil. O comércio eletrônico, nesse contexto, seria apenas mais uma maneira de atrair novos clientes, facilitar a negociação e poupar tempo numa sociedade globalizada.

47. Além do endereço virtual, o estabelecimento necessita de recursos humanos para operar o sistema, necessita de organização, necessita de tecnologia e necessita do espaço físico que é o local onde estão as centrais de computadores, onde estão os centros de distribuição dos produtos que são negociados na rede, ou, simplesmente, onde está a mão-de-obra que viabiliza as operações.





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

48. A venda de produtos por meio da rede social, pela ótica jurídica, deve ser considerada como mais um canal de vendas que integra o estabelecimento empresarial, podendo muitas vezes agregar um considerável valor ao mesmo. Portanto, o chamado estabelecimento virtual não é nada mais do que parte da reunião dos bens incorpóreos da sociedade empresária.

49. Vê-se, assim, que a pretensão dos signatários do Protocolo 21 é de criar um novo conceito de estabelecimento, isto é, o conceito de estabelecimento virtual, onde as vendas devem ser interpretadas como vendas interestaduais para contribuintes, haja vista que, segundo esse conceito, o estabelecimento virtual se deslocaria até o domicílio do adquirente.

50. Por tudo o que já foi explicitado, tal interpretação não tem qualquer respaldo jurídico e confronta com a teoria da empresa adotada pelo Código Civil, bem como com o conceito de estabelecimento construído pela legislação de direito privado.

51. Desse modo, ao se criar um novo conceito de estabelecimento comercial para justificar a repartição de receitas entre a origem e o destino do bem ou mercadoria, por meio do Protocolo ICMS 21, os Estados e o Distrito Federal acabaram legislando (em sentido amplo) em matéria de competência privativa da União, ocasionando a inconstitucionalidade orgânica do ato administrativo de alcance abstrato e geral. Em outras palavras, o conceito jurídico de estabelecimento virtual somente ingressaria validamente no sistema jurídico



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

quando introduzido por normas de caráter de direito civil ou de direito comercial, cuja competência para edição é privativa da União.

### B) - MATÉRIA RESERVADA À ESPECIFICIDADE DE LEI COMPLEMENTAR

52. Destaque-se, ainda, que a inconstitucionalidade orgânica do Protocolo 21 não se restringe ao fato de legislar em matéria privativa da União. A afronta é manifesta também em relação às normas gerais em matéria tributária. O artigo 146, combinado com o artigo 155 da Constituição Federal, é expresso ao fixar a competência privativa da lei complementar para tratar de determinados conteúdos materiais em relação às normas tributárias.

53. Tendo em vista o nítido alcance tricotômico do artigo 146 da atual Carta Magna, fica claro que questões envolvendo conflitos de competências entre as ordens jurídicas parciais devem ser disciplinadas por Leis Complementares de natureza nacional. Além disso, cabe às normas gerais em matéria tributária a definição dos respectivos fatos geradores e dos contribuintes dos tributos.

54. No caso específico do ICMS a Constituição Federal, devido ao caráter nacional desse tributo sobre o consumo, porquanto abriga em sua base de incidência operações e prestações internas, interestaduais e até internacionais (comércio exterior), delegou à Lei Complementar a competência para disciplinar



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

determinadas matérias. Dispõe o inciso XII, alíneas "a", "b" e "d", do artigo 155, II, § 2º, que cabe à Lei Complementar definir quem são os contribuintes do ICMS, dispor sobre substituição tributária, bem como fixar, para efeitos de incidência do imposto, a definição do **estabelecimento responsável**, bem como a delimitação do critério espacial da regra de incidência, elegendo o local onde se realizam as operações.

55. A Lei Complementar do ICMS que cuida da matéria é a Lei 87/96<sup>5</sup>. O artigo 11, I, alínea "a", define como local da operação, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento onde eles se encontrarem, no momento da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, o artigo 12, I, do mesmo diploma legal, define o critério temporal da regra de incidência do ICMS como sendo o momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte. Ou seja, o fato gerador do ICMS se dá na saída física da mercadoria do estabelecimento em razão de uma operação de venda e compra mercantil.

<sup>5</sup> Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

**I - tratando-se de mercadoria ou bem:**

**a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;**

**g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;**

**I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;**

**II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;**

**III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;**

**IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.**

§ 4º - (VETADO)

**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;**

Página 21 de 25



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

56. Vale dizer que, tanto no caso da venda realizada via internet, quanto na venda presencial, o local da operação para efeitos de incidência do imposto, será aquele do estabelecimento onde se encontra a mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, o critério espacial da operação será fixado levando-se em conta a localização do estabelecimento que deu a saída física da mercadoria e não o local onde se celebrou o negócio jurídico, seja virtual, seja presencial. De outra forma, o critério temporal será a saída da mercadoria do estabelecimento em virtude de uma operação mercantil.

57. Como já se disse, em termos jurídicos, não existe o estabelecimento virtual. Na compra e venda em ambiente virtual o adquirente da mercadoria não está firmando contrato com uma abstração ou ficção jurídica. O contrato mercantil, regido pelas leis civis, comerciais, tributárias e de defesa do consumidor, é celebrado entre o consumidor e o estabelecimento da sociedade empresarial. Destarte, o contrato de venda e compra somente pode ser celebrado por quem possa figurar no pólo ativo ou passivo de relações jurídicas, ou seja, por entes dotados de personalidade jurídica. Não é possível a contratação com um estabelecimento virtual.

### VI - DA NECESSIDADE DE CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR

58. Além de adequada e efetiva, a tutela jurisdicional deve ser prestada num prazo razoável. O tempo tem especial importância no processo. A



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

demora na resolução da pretensão deduzida em juízo provoca um grande prejuízo às partes. É o chamado *danno marginale*.

59. Na hipótese vertente, inequívoca a presença dos requisitos autorizadores da concessão da Medida Cautelar, sendo que eventual aplicação do artigo 12 da Lei nº 9.868/99 acabará por trazer irreversíveis prejuízos ao Estado de São Paulo, já que evidente a invasão de competência tributária perpetrada pelo Protocolo ICMS 21, restando claro e evidente o *fumus boni iuris*.

60. De outro lado, essa invasão de competência tributária acabará por ocasionar incidência do ICMS aos contribuintes domiciliados no Estado de São Paulo, que optarão pelo pagamento a um dos Estados ou se sujeitarão à dupla incidência do ICMS.

61. Tal situação de insegurança jurídica afeta diretamente a arrecadação de um tributo que é de clara competência do Estado de São Paulo, restando configurado, o *periculum in mora*.

62. Aliás, a título de mera argumentação, quando apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a Medida Cautelar da ADI 4565/PI, com idêntica matéria, Vossa Excelência, além de acompanhar o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa, deixou claro que “por violar a uniformidade, que deve se pautar a cobrança do ICMS no território nacional, incorrendo em verdadeiro passo rumo à instauração de uma guerra fiscal, a lei sub judice deve ser declarada inconstitucional”.





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

63. Nesta esteira, o Estado de São Paulo requer seja apreciada a Medida Cautelar em vista da densa plausibilidade do juízo de inconstitucionalidade.

### VII - CONCLUSÃO

64. Posto isso, por tudo o que consta da inicial da ADI, o Protocolo 21 é inconstitucional por diversas razões.

- i. do ponto de vista material, por ofensa aos artigos 150, incisos, IV, V e § 7º; e 155, inciso II, § 2º, incisos II, VI e VII, alínea "b" da Constituição Federal;
- ii. sob o enfoque orgânico, é igualmente inconstitucional, por tratar, nos termos do artigo 22, I, da Constituição Federal, do conceito de estabelecimento, matéria de direito civil ou comercial, de competência privativa da União;
- iii. também sob enfoque orgânico, por tentar complementar a Constituição Federal criando um novo regime de repartição de alíquotas, um novo critério espacial da regra de incidência do ICMS e um novo critério temporal (fato gerador) cuja disciplina é matéria afeta à Lei Complementar, nos termos do disposto no inciso XII, alíneas "a" e "d", do artigo 155, II, § 2º, da Constituição Federal.



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**  
**GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO**

70. Em vista do exposto, o ESTADO DE SÃO PAULO vem requerer sua admissão no feito na qualidade de *AMICUS CURIAE*, com todas as prerrogativas processuais inerentes, requerendo a procedência da presente ação com a declaração de inconstitucionalidade do **Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011** (publicado no Diário Oficial da União de 07.04.11, com retificação publicada no Diário Oficial da União de 13.04.11).

71. Sem prejuízo, requer seja apreciada a Medida Cautelar.

Nestes termos;

pede deferimento.

São Paulo, 29 de agosto de 2.011.

**ELIVAL DA SILVA RAMOS**

PROCURADOR GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

OAB/SP 50.457

**EDUARDO JOSÉ FAGUNDES**

SUBPROCURADOR GERAL DO ESTADO

ÁREA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO-FISCAL

OAB/SP 126.832

**ALEXANDRE ABOUD**

PROCURADOR DO ESTADO

OAB/SP 145.074