



EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO LUIZ FUX, DD. RELATOR DA ADI Nº 4628/DF.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA ELÉTRICA E ELETRÔNICA – ABINEE, já devidamente qualificada nos autos em epígrafe, por seu advogado infra-assinado, constituído nos termos do substabelecimento já anexado aos autos, na qualidade de *amicus curiae*, vem, respeitosamente, reiterar o pedido de concessão de medida cautelar, renovando, para tanto, os argumentos jurídicos sobre os quais está sustentada a tese de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, os quais certamente auxiliarão o Colendo Plenário a julgar não só a medida cautelar, mas também o próprio mérito da causa:

1. DOS FATOS

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, diante da manifesta afronta aos artigos 150, IV e V, e § 7º, e 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal.

Formulado pedido de ingresso no presente feito na qualidade de *amicus curiae*, o Eminentíssimo Ministro Relator houve por bem deferi-lo. Assim, a Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - ABINEE vem, nesta oportunidade, apresentar a sua manifestação, reiterando o pedido de concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da íntegra do Protocolo ICMS n.º 21/2011, bem como para requerer que, ao final, seja declarada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011.

Cumprido destacar que a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República manifestaram-se pelo deferimento da medida liminar.

2. DO CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO DIREITA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Depreende-se da presente ação direta de inconstitucionalidade que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC visa à declaração da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, diante da manifesta ofensa ao artigo 150, IV e V, e § 7º, e ao artigo 155, § 2º, VII, “b”, ambos da Constituição Federal.

De acordo com o artigo 38 do Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, dois ou mais Estados e o Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos em 04 (quatro) situações, quase sejam: (i) para implementar políticas fiscais; (ii) para permutar informações e fiscalização conjunta; (iii) para fixar critérios para elaboração de pautas fiscais; e (iv) para abordar outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal, *in verbis*:

*“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.”

Ainda de acordo com o referido dispositivo, parágrafo único, é patentemente vedado o estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais por meio de Protocolo.

Nesse sentido, quando o Protocolo editado extrapolar as suas atribuições, conforme ocorrido na presente demanda, uma vez que prevê hipótese de recolhimento de ICMS não prevista em lei, bem como resulta, em última análise, em majoração, de forma considerável, da alíquota de ICMS quando a operação de circulação de mercadoria for procedente de Estado não signatário, assume o Protocolo nítida função de ato normativo geral e abstrato, passível, portanto, de questionamento via Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Esse entendimento pode ser extraído do voto do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso proferido na ADI n.º 3103/PI, demanda esta que tratou de Protocolo editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, ou seja, de instrumento normativo de mesma espécie do ora tratado, senão vejamos:

“1.2. Quanto à falta de interesse de agir, diante da alegada aplicação exclusiva do Protocolo aos Estados signatários e da suposta falta de pertinência temática, entendo basta a suposição de que o ato normativo discipline matéria privativa de lei complementar ou de convênio, sem a participação do requerente, para caracterizar-se, em tese, prejuízo jurídico capaz de justificar recurso ao controle concentrado. (...).

(...)

1.4. Por fim, também quanto à alegação de carência da ação, por não ser o protocolo nº 33/2003 ato normativo, mas administrativo, calcado no ‘art. 199 do CTN, que prevê a mútua assistência entre Estados para fiscalização dos respectivos tributos’ (fls. 171), tenho que não procede.

O Protocolo é instrumento normativo celebrado por dois ou mais Estados e o Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária do Ministério da Fazenda, tendo por objeto (art. 38 do Regimento Interno do CONFAZ):

(...)

Pode, dependendo do conteúdo e do alcance, constituir instrumento só administrativo, aplicável apenas aos Estados signatários, ou, como se dá no caso, assumir a função de ato normativo, tendente a disciplinar também, com abstração e generalidade, comportamentos de terceiros, como os contribuintes.”

Após os votos dos Eminentíssimos Ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Carlos Britto, Eros Grau, Gilmar Mendes e Nelson Jobim, os quais reconheceram a admissibilidade de ação direta de inconstitucionalidade contra Protocolo editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, no seu voto vista, corroborou com a tese ora suscitada:

“Sob o ângulo do interesse de agir, *bem asseverou o relator a mesclagem com o mérito da própria ação, também refutando a carência, presente a circunstância de o protocolo atacado possuir contornos normativos.*” (grifamos)

Posteriormente, o Plenário deste Colendo Supremo Tribunal Federal proclamou o resultado do julgamento ADI n.º 3103/PI, reconhecendo a possibilidade de ajuizamento de demanda de tal natureza, diante dos contornos normativos que possuía o Protocolo analisado, porém, julgando-a improcedente.

Assim, tal entendimento deve ser igualmente empregado no presente caso, haja vista que, conforme demonstrado, o Protocolo ICMS n.º 21/2011, ao redundar em majoração da alíquota de ICMS em operações interestaduais, atingindo os Estados não signatários, extrapolou as suas atribuições previstas no artigo 38 do Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Essa interpretação pode ser extraída do Parágrafo Único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS n.º 21/2011, o qual disciplina os comportamentos dos Estados não signatários:

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

Dessa forma, tendo em vista que o Protocolo ICMS n.º 21/2011 disciplina, com abstração e generalidade, comportamentos de terceiros (Estados não signatários e destinatários finais não contribuintes), resta demonstrado o cabimento da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a íntegra do Protocolo ICMS n.º 21/2011, a qual, ao final, deve ser julgada totalmente procedente, diante da manifesta ofensa à Constituição Federal.

3. DO MÉRITO

Analisando-se as considerações contidas no Protocolo ICMS n.º 21/2011, os Estados signatários defendem a sua edição alegando-se basicamente que, com o avanço da tecnologia, possibilitando a aquisição de mercadorias ou bens de forma remota (*e-commerce*), houve o deslocamento das operações comerciais com consumidores finais, não contribuintes de ICMS, evolução esta que supostamente não foi acompanhada pela Constituição Federal.

Para tanto, o Protocolo ICMS n.º 21/2011 alega que, no comércio eletrônico, o negócio jurídico passou a ser celebrado por uma nova espécie de estabelecimento do fornecedor de mercadoria ou bem, uma vez que se deslocou para o computador do consumidor final, devendo, portanto, uma parcela do ICMS ser destinada ao Estado em que se localiza o referido consumidor, ou seja, ao Estado destinatário do produto.

Ocorre que, conforme já demonstrado nos autos, não ocorreu qualquer alteração na sistemática do ICMS com o surgimento da modalidade de comércio de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, possuindo a presente controvérsia fácil solução.

De acordo com o artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Coube, portanto, à Lei Complementar n.º 87/96, conforme preceitua o artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, estabelecer o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS, por meio do seu artigo 12:

“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;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

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;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.” (destacamos e grifamos)

Analisando-se o referido dispositivo legal, conclui-se que a Lei Complementar n.º 87/96, para a hipótese tratada no Protocolo ICMS n.º 21/2011, estabeleceu que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ou seja, do fornecedor da mercadoria ou

bem, uma vez que, conforme o próprio Protocolo afirma, trata-se de venda direta ao consumidor final não contribuinte.

O Protocolo ICMS n.º 21/2011, utilizando-se de manobra ardilosa, tenta alterar o fato gerador previsto na Lei Complementar n.º 87/96, para que passe a ser o momento da celebração do negócio jurídico. Tal tese pode ser extraída dos seguintes excertos do Protocolo ICMS n.º 21/2011:

*“Considerando que a sistemática do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; 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 daquele que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988,**”*
(destacamos e grifamos)

Para a solução da controvérsia, se faz necessária a diferenciação entre negócio jurídico ou, em outras palavras, celebração de contrato de compra e venda, e fato gerador do ICMS referente à circulação de mercadoria.

Hugo de Brito Machado ensina com maestria acerca da diferença entre negócio jurídico e fato gerador do ICMS:

*“A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. **Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria.** Por isto mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas à circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. **O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E**”*

os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente. Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, dever esse que surge, todavia, da circulação da mercadoria, como ato de execução daquele contrato. Isto fica melhor esclarecido com o exame da legislação estadual específica, cuja compreensão adequada depende das idéias aqui enunciadas.¹
(destacamos e grifamos)

De acordo com Hugo de Brito Machado, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS, se faz necessário que ocorra a circulação de mercadoria, sendo o negócio jurídico apenas um ato formal realizado entre as partes envolvidas, não possuindo, conseqüentemente, o condão de gerar a obrigação de pagar o ICMS quando se apresenta de forma isolada, ou seja, sem a circulação da mercadoria.

No mesmo sentido é o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual a ocorrência do fato gerador do ICMS somente se dá com a presença de três elementos, quais sejam, “operações”, “circulação” e “mercadorias”:

“Operações’, ‘circulação’, e ‘mercadoria’ são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo ‘operações’, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. ‘Circulação’, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal ‘de mercadorias’ indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.² (destacamos e grifamos)

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p. 365-366.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 648.



Com isso, ao contrário do pretendido pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011, a mera celebração do contrato de compra e venda não gera o dever de pagar o ICMS, mas tão-somente a circulação jurídica de mercadoria possui o condão de gerar tal dever, que ocorre no momento de sua saída do estabelecimento do contribuinte, nos termos do artigo 12, I, da Lei Complementar n.º 87/96.

Dessa forma, independe se o negócio jurídico é realizado pela modalidade de comércio presencial ou não presencial, bastando que ocorra a saída da mercadoria do estabelecimento do fornecedor para gerar a obrigação de pagar ICMS.

Nesse sentido, tendo em vista que o comércio eletrônico em nada alterou o momento em que sucede o fato gerador do ICMS, de acordo com a doutrina do Direito Tributário e com o artigo 12, I, da Lei Complementar n.º 87/96, não há como prosperar a tese utilizada para a edição do Protocolo ICMS n.º 21/2011 de que o comércio eletrônico deslocou o estabelecimento do contribuinte (fornecedor da mercadoria) para o Estado de destino da mercadoria.

Por outro lado, depreende-se do próprio Protocolo ICMS n.º 21/2011 que o consumidor final do comércio não presencial, ou seja, por meio da internet, telemarketing e showroom, não é contribuinte, sendo o fornecedor da mercadoria o único contribuinte da operação em apreço, haja vista que se trata de operação de venda direta ao consumidor final, sem qualquer intermediário.

A Constituição Federal, com o objetivo de sanar qualquer conflito de competência, prevê, no seu artigo 155, § 2º, VII, “b”, que, nas operações que destinem bem e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, será adotada a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

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

(...)

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

(...)

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

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

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

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;" (destacamos e grifamos)

Em outras palavras, **o referido dispositivo constitucional estabelece que nas operações de serviços e bens a consumidor final não contribuinte, localizado em outro Estado, aplica-se a alíquota interna do Estado de origem, ao passo que o Protocolo ICMS n.º 21/2011, pela sua Cláusula Terceira, Parágrafo Único, impõe, na operação em questão, a aplicação da alíquota interestadual.**

Assim, o Protocolo ICMS n.º 21/2011, além de extrapolar as suas atribuições, violou frontalmente a Constituição Federal, a qual prevê soluções para os conflitos de competência quando os Estados estão diante de operações mercantis interestaduais.

Ora, **o Protocolo ICMS n.º 21/2011 visa tão-somente aplicar a regra prevista para as operações que destinem mercadorias ou bens a consumidor final localizado em outro Estado, contribuinte do ICMS (art. 155, § 2º, VII, "a", da CF), nas operações que destinem mercadorias ou bens a consumidor final não contribuinte (art. 155, § 2º, VII, "b", da CF).**

Nesse sentido indaga-se por que a Constituição Federal possui previsão legal para as operações que destinem mercadorias ou bens a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado? Pode um Protocolo contrariar o disposto na Constituição Federal?

O Protocolo ICMS n.º 21/2011 confirma que suas disposições, mesmo que violando a Constituição Federal, aplicam-se às operações que ocorrem com destinatários finais não contribuintes, determinando, na hipótese, a aplicação da alíquota interestadual, havendo, conseqüentemente, diferença entre a alíquota interna e os percentuais previstos na Cláusula Terceira do referido Protocolo, sob o argumento de que a Constituição Federal encontra-se defasada, *in verbis*:

“Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.”

(...)

*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.***

(...)

*Cláusula primeira **Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de 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.*** (destacamos e grifamos)

Extrai-se, portanto, do Protocolo ICMS n.º 21/2011, mesmo que de forma indireta, que, apesar do artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, prever, de forma literal, que se aplica a alíquota interna do Estado de origem, quando o destinatário não for contribuinte de ICMS, tal imposição constitucional deve ser afastada, diante do espírito constitucional da partilha do ICMS.

Assim, o próprio texto do Protocolo ICMS n.º 21/2011, de maneira totalmente subversiva, data maxima venia, desafia a autoridade das disposições da Constituição Federal, demonstrando, no seu próprio corpo, a sua manifesta inconstitucionalidade.

Esse entendimento igualmente é compartilhado pela Advocacia-Geral da União, ao opinar pelo deferimento da medida liminar pleiteada na presente Ação Direita de Inconstitucionalidade:

“Argumente-se, por outro lado, que as cláusulas primeira, segunda e terceira do mencionado protocolo desrespeitam o próprio modelo constitucional de alíquotas do tributo em comento. É que o artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal determina que “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado” seja adota “a alíquota interna, quando o destinatário não foi contribuinte dele”.

A regra, portanto, é que a receita tributária pertença ao Estado onde ocorreu a operação mercantil, mesmo que o consumidor final (destinatário) esteja localizado em outra unidade federada. Nessa linha, Roque Antonio Carrazza assevera o seguinte:

(...)

No caso em análise, contudo, observa-se que o protocolo questionado exige do Estado-membro remetente da mercadoria ou bem o recolhimento de parcela do imposto, em favor do Estado destinatário de referida mercadoria, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte situado em seu território.

É dizer, o conteúdo disposto nas cláusulas primeira, segunda e terceira do Protocolo nº 21/2011, em uma análise sumária, apontam desrespeito às regras insculpidas no artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição, pois objetivam, na verdade, viabilizar a exigência de recolhimento de ICMS em favor do Estado destinatário da mercadoria ou bem, em situação na qual o referido tributo não lhe é devido (ou seja, quando o consumidor final não é contribuinte do imposto).

Ressalte-se, outrossim, que a sistemática prevista em tais cláusulas conduzem à dupla incidência de ICMS (bitributação)

nas operações interestaduais, uma vez que, em tais situações, o imposto é exigido tanto no Estado de origem dos bens e mercadorias, quanto naquele Estado de destino, o que vulnera o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição.”
(destacamos e grifamos)

Mesmo entendimento foi adotado pela Procuradoria-Geral da República em seu parecer, ao igualmente opinar pelo deferimento da medida liminar para suspender a eficácia do Protocolo ICMS n.º 21/2011, diante da presença da plausibilidade jurídica do pedido e do periculum in mora:

“Ainda que sejam nobres os objetivos buscados pelo Protocolo 21/2011, a definição do ente federativo a ser beneficiado pela arrecadação do ICMS nas operações interestaduais é matéria de ordem constitucional, razão pela qual não pode ser modificada se não por emenda, não sendo dada aos estados competência para legislar sobre o tema. Nesse sentido, o tratamento constitucional em vigor pode ser assim sistematizado:

i) Nas operações interestaduais em que a mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto, cabe ao estado de origem a aplicação da alíquota interestadual e ao estado de destino a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Nessa hipótese, portanto, ambos os estados cobram o tributo, cada qual na proporção indicada;

ii) Nas operações interestaduais em que a mercadoria é destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, apenas o estado de origem é competente para cobrar o ICMS, devendo ser aplicada a alíquota interna; e

iii) Nas operações que envolvem combustíveis e lubrificantes, a competência para a cobrança do tributo desloca-se para o estado de destino.” (destacamos e grifamos)

Dessa forma, restou desconsiderado por completo o disposto no artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, sob o argumento de que está defasado com a realidade atual e que o Protocolo ICMS n.º 21/2011 visa tão-somente corrigir tal distorção, utilizando-se, para tanto, de suposta mutação constitucional.

Conforme o brilhante ensinamento do Eminentíssimo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, a mutação constitucional é uma alteração da visão jurídica sobre determinado dispositivo constitucional, que permaneceu inalterado com o passar do tempo. Assim, atribui-se nova interpretação sobre o mesmo texto, porém, a interpretação deve se amparar nas palavras empregadas pelo constituinte no dispositivo constitucional analisado, sob pena configurar-se uma interpretação inconstitucional:

“O estudo do poder constituinte de reforma instrui sobre o modo como o Texto Constitucional pode ser formalmente alterado. Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repara-se, aí, uma mudança da norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional.

*A nova interpretação há, porém, de encontrar apoio no teor das palavras empregadas pelo constituinte e não deve violentar os princípios estruturantes da Lei Maior; do contrário, haverá apenas uma interpretação inconstitucional.*³ (destacamos e grifamos)

No presente caso, o Protocolo ICMS n.º 21/2011 sequer se utilizou da interpretação, mas, sim, da desconsideração total do artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, afastando-se a hipótese de mutação constitucional, restando demonstrada a sua patente inconstitucionalidade.

Ora, o dispositivo constitucional deve ser objeto de interpretação, para que, ao final, utilizando-se das palavras empregadas pelo constituinte, chegar-se à conclusão de acordo com a realidade apresentada.

³ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 220.

Mesmo entendimento é corroborado por J. J. Gomes Canotilho, que somente fortalece a tese defendida na inicial da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade:

*“Considerar-se-á como transição constitucional ou mutação constitucional a revisão informal do compromisso político formalmente plasmado na constituição sem alteração do texto constitucional. **Em termos incisivos: muda o sentido sem mudar o texto.**”⁴ (destacamos e grifamos)*

Nesse sentido, **para que haja mutação constitucional, se faz necessário que se dê novo sentido ao mesmo texto, ou seja, ao artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, o que não ocorreu no presente caso, diante do completo desprezo do referido dispositivo constitucional pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011.**

Torna-se evidente, portanto, que se pretendeu conferir ao Protocolo ICMS n.º 21/2011 o status de Emenda à Constituição, prevista no artigo 60 da Constituição Federal.

É cediço no ordenamento jurídico brasileiro que a Constituição Federal somente pode ser reformada por meio de emenda constitucional, conforme ensina José Afonso da Silva:

“A Constituição manteve, como princípio permanente, a técnica da constituição revogada, mencionando apenas as emendas, agora como o único sistema de mudança formal da Constituição, já que a revisão constitucional, prevista no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, já se realizou, não sendo mais possível outra revisão nos termos ali previstos, simplesmente porque, como norma transitória, foi aplicada, esgotando-se em definitivo. Portanto, qualquer mudança formal na Constituição só deve ser feita legitimamente com base no seu art. 60, ou seja, pelo procedimento das emendas com os limites dali decorrentes.

⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.228.

A rigidez e, portanto, a supremacia da constituição repousam na técnica de sua reforma (ou emenda), que importa em estruturar um procedimento mais dificultoso, para modificá-la.⁵
(destacamos e grifamos)

No mesmo sentido é a lição de Paulo Bonavides, que preceitua que as emendas constitucionais são garantias de que a Constituição Federal não será modificada pelo legislador ordinário, ou seja, sem a observância do procedimento mais rigoroso previsto para a sua reforma:

“A emenda é o caminho normal que a lei maior estabelece para a introdução de novas regras ou preceitos no texto da Constituição. O estatuto supremo tem nesse instrumento do processo legislativo o meio apropriado para manter a ordem normativa superior adequada com a realidade e as exigências revisionistas que se forem manifestando.

*Abaixo da emenda, seguem-se as leis complementares que, embora versando matéria constitucional no propósito de complementar em seus desdobramentos compatíveis os conteúdos normativos da Constituição a que se referem, são todavia tarefa do legislador ordinário. Atua este no exercício de uma competência estabelecida pelo próprio constituinte. Formalmente os sete incisos do art. 59 traçam a seqüência normativa do processo legislativo. **Contudo, a emenda goza, perante os demais diplomas legislativos, da rigidez do § 2º do art. 60; unicamente ela pode introduzir mudanças ou variações na Constituição.***

***Essa rigidez faz a proteção das regras constitucionais contra a eventual ação violadora de parte do legislador comum** e se acha toda contida na forma de discussão e votação da emenda à Constituição em cada Casa do Congresso Nacional, o que ocorre em dois turnos, com aprovação da proposta tão-somente se lograr em ambos três quintos dos votos dos membros dos dois colégios: Câmara dos Deputados e Senado Federal.”⁶*

⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 62.

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 207-208.

Com isso, diante da rigidez prevista no artigo 60 da Constituição Federal, a qual não possibilita que sejam introduzidas novas regras ou preceitos por meio de lei complementar ou ordinária, resta afastada qualquer possibilidade de reforma por meio de Protocolo editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Assim, **resta demonstrado que, no presente caso, não está presente a hipótese de mutação constitucional, mas, sim, de manobra utilizada para driblar o disposto no artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, conferindo ao Protocolo ICMS n.º 21/2011 o status de emenda constitucional.**

A Procuradoria-Geral da República, ao opinar pelo deferimento da medida liminar pleiteada na presente demanda, aborda o tema com maestria:

“18. Ressaltou-se, na ocasião, que o critério adotado pela Constituição para a partilha da competência tributária – no caso, o estado de origem das mercadorias – configura opção política legítima e só pode ser alterado por meio de emenda constitucional. Nesse sentido, verificou-se que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino contraria o disposto no art. 155, § 2º, VII, “b”, CR.

(...)

21. Nos mesmos vícios incorre o ato normativo ora impugnado, uma vez que institui a cobrança de ICMS em favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem adquirida por consumidor final, bem como fica suas alíquotas. As normas contestadas violam, portanto, o disposto nos artigos 1º; 18, 150, V; 152; 155, § 2º, IV e VII, todos da Constituição da República.”
(destacamos e grifamos)

Ademais, depreende-se do Protocolo ICMS n.º 21/2011 que o mesmo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS n.º 51/2000, por apresentar suposta semelhança entre as suas disposições.



O Convênio ICMS n.º 51/2000 estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

O referido Convênio estabelece que o faturamento passará a ser realizado diretamente entre a montadora ou importador e o consumidor, cabendo à concessionária a participação no momento da celebração do negócio jurídico e da entrega do veículo.

Com isso, diante da nova sistemática, caberá o rateio do ICMS entre os Estados de origem e os de destino do veículo novo.

Primeiramente, cumpre destacar que o Convênio ICMS n.º 51/2000 e o Protocolo ICMS n.º 21/2011 tratam de situações completamente distintas.

Conforme o próprio Convênio ICMS n.º 51/2000 menciona nas suas considerações, nas operações de venda de veículos automotores novos *on line*, há participação direta da concessionária localizada no Estado de destino, ocorrendo, conseqüentemente, circulação de mercadoria entre empresas de CNPJs distintos, para posterior entrega ao consumidor final, senão vejamos:

“considerando a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor; e

(...)

Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;

II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.” (destacamos e grifamos)

Segundo, por meio da sistemática prevista no Convênio ICMS n.º 51/2000, a concessionária participa tanto na venda quanto na entrega do veículo novo, competindo à montadora ou importador a emissão da respectiva nota fiscal de faturamento, conforme disposto na Cláusula Segunda, Parágrafo Único, e na Cláusula Quarta:

“Cláusula segunda Para a aplicação do disposto neste convênio, a montadora e a importadora deverão:

(...)

*Parágrafo único. A base de cálculo relativa à operação da montadora ou do importador **que remeter o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada**, consideradas a alíquota do IPI incidente na operação e a redução prevista no Convênio ICMS 50/99, de 23 de julho de 1999, e no Convênio ICMS 28/99, de 09 de junho de 1999, será obtida pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados sobre o valor do faturamento direto a consumidor, observado o disposto na cláusula seguinte.”* (destacamos e grifamos)

*“Cláusula quarta **A concessionária, lançará no livro próprio de entradas de mercadorias a Nota Fiscal de faturamento direto ao consumidor**, à vista da via adicional que lhe pertence, como estabelecido no item 1 da alínea “a” do inciso I da cláusula segunda.”* (destacamos e grifamos)

Diante da presença da concessionária como intermediária na venda e na entrega, a montadora ou importador recolhe integralmente o ICMS, **uma vez que a referida operação enquadra-se no regime da substituição tributária “para frente”**.

Depreende-se da Cláusula Primeira, Parágrafo Primeiro, II, do Convênio ICMS n.º 51/2000, acima transcrita, que suas disposições **aplicam-se tão-somente nas operações que estejam sujeitas ao regime de substituição**.

Dessa forma, **o Convênio ICMS n.º 51/2000, diante da presença do regime de substituição tributária “para frente”, foi editado com o objetivo de assegurar a parcela do imposto devida ao Estado de localização da concessionária, a qual participa da cadeia produtiva do ICMS ao intermediar a venda e a entrega do veículo novo, de acordo com o Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira:**

“§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.” (destacamos e grifamos)

Com isso, o Convênio ICMS n.º 51/2000, mencionado no corpo do Protocolo ICMS n.º 21/2011, **aborda situação completamente distinta, uma vez que dispõe tão-somente sobre o regime de substituição tributária a ser aplicada nas operações de venda de veículos novos.**

Já as operações objeto do Protocolo ICMS n.º 21/2011 configuram vendas diretas entre o fornecedor da mercadoria e o consumidor final, não existindo, portanto, intermediário, ao contrário do Convênio ICMS n.º 51/2000, em relação às concessionárias.

Assim, **não há qualquer regime de substituição tributária nas operações tratadas na presente demanda, diante da ausência de intermediários nos Estados de destino das mercadorias, haja vista que se trata de venda direta ao consumidor final não contribuinte, não se justificando, por conseguinte, a pleiteada repartição do ICMS pelos Estados signatários do Protocolo ICMS n.º 21/2011, que, segundo o artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, é devido tão-somente ao Estado de origem.**

Dessa forma, apesar da impossibilidade, conforme explanado anteriormente, tendo em vista a ausência de operações tributáveis posteriores na hipótese tratada na presente demanda, o Protocolo ICMS n.º 21/2011, ao tentar estabelecer o regime de substituição tributária “para frente”, ao determinar que “*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*”, viola frontalmente o 150, § 7º, da Constituição Federal, que assim dispõe:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” (destacamos e grifamos)

Ora, o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal é expresso no sentido de que somente a **lei** poderá aplicar o regime de substituição tributária em determinada operação, para que seja atribuída a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, o que não ocorreu na presente hipótese, haja vista que o suposto regime de substituição foi disciplinado por Protocolo editado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Assim, restou demonstrada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, tendo em vista a flagrante violação ao artigo 150, § 7º, da Constituição Federal.

Ademais, deve-se ter presente que as normas do Protocolo ICMS n.º 21/2011 prejudica, sobretudo, o consumidor que, no caso ora analisado, não é contribuinte do ICMS.

É cediço que o consumidor, quando opta comprar via internet, telemarketing e showroom, visa, por muitas vezes, adquirir produtos que geralmente não são encontrados em seu Estado. Tal fato se deve porque o consumidor ainda se sente mais seguro adquirindo o produto diretamente no estabelecimento comercial.

Deste modo, o consumidor, ao buscar na internet alternativas para a aquisição de mercadorias não encontradas no seu Estado, pagará ainda mais pelo produto adquirido, tendo em vista o aumento da carga tributária imposta pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011.

Ocorre que, sobre o valor da mercadoria adquirida pelo comércio eletrônico incidirá a alíquota interna do Estado de origem, conforme determina o artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, bem como a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e os percentuais de 7% (sete por cento), para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, e de 12% (doze por cento), para as mercadorias precedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo, sendo esta segunda parte estipulada inconstitucionalmente pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011.

Assim, **aproveitando-se do exemplo utilizado na inicial, pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011, a alíquota de ICMS, ao invés de ser de apenas 17% (dezesete por cento), conforme determinado pelo artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, será efetivamente majorada para 27% (vinte e sete por cento).** Este entendimento pode ser extraído do Parágrafo Único da Cláusula Quarta do referido Protocolo:

**“Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na 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 do ICMS, na operação procedente de unidade federada:
I – não signatária deste protocolo;”** (destacamos e grifamos)

Nesse sentido, resta mais uma vez demonstrada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, o qual aumentou tributo sem observar o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal:

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

O princípio da legalidade tributária, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, é um misto da segurança jurídica e da primazia constitucional da tripartição dos poderes:

“O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.”⁷
(destacamos e grifamos)

Igualmente esclarecedor é o ensinamento de Hugo de Brito Machado, segundo o qual, se a Constituição Federal estabelece que o tributo somente pode ser criado por lei, sua majoração também somente pode ocorrer por meio de lei:

“Pelo princípio da legalidade tem-se que a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos. Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo. Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. E^a ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 282-283.

instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. **Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.**

(...)

No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, **o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação. Por isto mesmo, teóricos a serviço do Poder já cuidam de construir teses com o objetivo de amesquinhá-lo.** Entre estas a que coloca a solidariedade como algo moderno e que no denominado Estado Social deveria se sobrepor à legalidade, colocada como algo inseparável do individualismo. **O Poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o Direito vai a muito custo construindo.**⁸ (destacamos e grifamos)

Dessa forma, **o princípio da legalidade tributária é uma limitação ao poder de tributar, sendo uma garantia prevista na Constituição Federal de que o contribuinte não será obrigado a pagar tributo não previsto em lei, bem como a ter que se submeter à majoração de tributo sem a respectiva lei, princípio este constantemente violado pelo Poder Legislativo, situação esta presente com a edição do Protocolo ICMS n.º 21/2011.**

Assim, é evidente que o Protocolo em questão redundou em majoração da alíquota do ICMS nas operações realizadas pelo comércio não presencial, ou seja, por meio da internet, telemarketing e showroom.

Ademais, essa majoração, aliada à ocorrência de operação proveniente de unidade federada não signatária do referido Protocolo, viola frontalmente o disposto no artigo 150, IV e V, da Constituição Federal, ao utilizar tributo com efeito de confisco e ao impor barreiras fiscais que imponham limitações ao tráfego de pessoas e

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29a ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p. 33-35.

bens entre as unidades federadas. Confira-se a redação do referido dispositivo constitucional:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:***

(...)

*IV - **utilizar tributo com efeito de confisco;***

*V - **estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público,**” (destacamos e grifamos)*

Conforme o exemplo acima utilizado, por meio do Protocolo ICMS n.º 21/2011, a alíquota de ICMS poderá ser majorada para 27% (vinte e sete por cento), conduzindo à injusta apropriação estatal do patrimônio ou rendimento de contribuintes localizados nos Estados não signatários de tal ato normativo, o que é vedado pela Constituição Federal.

Brilhante é o ensinamento do Eminentíssimo Ministro Gilmar Ferreira Mendes acerca do princípio do não-confisco:

*“Dessarte, quando a Constituição proíbe a tributação ‘com efeito de confisco’, o que está a dizer é que **a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exhibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.***

Em resumo, nisto como em tudo o que diz respeito à instituição de encargos fiscais, não é bom esquecer que ‘o poder de tributar implica o poder de destruir’, como advertiu John Marshall no julgamento do célebre caso Mac Culloch v. Maryland, quando ainda engatinhava o judicial review como instrumento de proteção dos indivíduos e instituições contra os abusos e desvios de poder.

Mais concretamente, essa garantia constitucional significa, entre outras coisas, que os impostos, taxas e contribuições de melhoria devem ser compatíveis com a sua finalidade precípua, que é produzir receita pública em obediência a normas cujo

conteúdo essencial Geraldo Ataliba resumiu em frase seca – ‘entregue dinheiro ao Estado’ –, sem que essa ‘expropriação’, no entanto, implique exigir do contribuinte mais do que, efetivamente, ele pode pagar, ou seja, nada além do justo e do razoável, do que é adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, conceitos que são vagos, é verdade, mas nem por isso insuscetíveis de concretização à luz dos critérios da moderna hermenêutica constitucional.

Trata-se, em última análise, como observa, criticamente, Hugo de Brito Machado, de uma regra que deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do governo; de uma garantia que tem sua utilidade dependente da provocação dos interessados e da independência e coragem da magistratura; de um preceito, enfim, cuja realização exige dos seus operadores que levem em conta a carga fiscal como um todo, ou seja, aquela que resulta do conjunto dos tributos pagos pelo contribuinte.”⁹ (destacamos e grifamos)

É evidente que o Protocolo ICMS n.º 21/2011, ao prever a possibilidade de majoração da alíquota de ICMS para o patamar de 27% (vinte e sete por cento), absorve parte considerável do patrimônio do contribuinte, o que poderá inviabilizar a sua atividade lícita e moral, possibilidade esta que deve ser afastada pela presente Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Com relação ao princípio da limitação de tráfego de bens, se faz oportuno a transcrição dos seguintes excertos do parecer da **Advocacia-Geral da União**, utilizados para fundamentar o parecer pelo deferimento da medida liminar pleiteada na inicial, os quais afastam qualquer necessidade de maiores divagações:

“Como cediço, o artigo 150, inciso V, da Carta Maior Proíbe aos entes tributantes ‘estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais’. Essa previsão constitucional converge com o princípio da não diferenciação tributária, previsto no artigo 152 da Constituição, segundo o qual é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ‘estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.283-1.284.

razão de sua procedência ou destino’.

Sobre o tema, esclarece Hugo de Brito Machado que a Carta Política de 1988 não proíbe a cobrança de ICMS sobre a circulação de mercadorias em operações interestaduais, mas, sim, a instituição de tributo em que a transposição de fronteira estadual seja elemento essencial de sua hipótese de incidência. Confira-se:

(...)

Nesses termos, tem-se que a Constituição Federal veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributo cuja regra-matriz contemple, em seu aspecto espacial, a transposição de bens e pessoas entre as unidades federadas.

Entretanto, na espécie, observa-se que, de acordo com a disposição prevista na cláusula primeira do protocolo impugnado, os Estados signatários acordam em ‘exigir a favor da unidade de destino da mercadoria ou bem, a parcela do ICMS devido na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom’.

Vê-se, portanto, que o Protocolo nº 21/2011 não se compatibiliza com os princípios insculpidos nos artigos 150, inciso V, e 152 da Carta Maior, pois agravam a carga tributária relativa ao ICMS devido nas operações interestaduais, inserindo na hipótese de incidência do imposto o fato de o bem ou a mercadoria sair do território de um Estado e ingressar no território de outro.”

É evidente, portanto, que o Protocolo ICMS n.º 21/2011, ao permitir a majoração da alíquota nas operações interestaduais, estabeleceu barreiras fiscais que impõem limitações ao tráfego de bens entre as unidades federadas, adquiridos de forma não presencial, restando demonstrada a violação ao artigo 150, V, da Constituição Federal.

De acordo com a Cláusula Quarta, Parágrafo único, do Protocolo ICMS n.º 21/2011, a parcela do ICMS será exigível a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino.



Indaga-se a quem competirá o recolhimento do ICMS na referida situação, uma vez que o fornecedor de mercadoria ou bem localizado em Estado não signatário do Protocolo já adimpliu com todas as suas obrigações tributárias?

É óbvio que o Protocolo ICMS n.º 21/2011, violando mais uma vez o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, estabelece, de forma absurda, a obrigação de recolher ICMS **ao consumidor final não contribuinte!**

Sendo assim, **os consumidores finais das referidas operações, apesar de o Protocolo ICMS n.º 21/2011 reconhecer que os mesmos não são contribuintes, pela Cláusula Quarta, Parágrafo Único, passam a ser automaticamente contribuintes, quando a operação proceder de unidade federada não signatária do Protocolo.**

Dessa forma, fica evidente que **os consumidores são os maiores afetados pelo Protocolo ICMS n.º 21/2011, haja vista que foram enquadrados como contribuintes e devem arcar com alíquota não prevista em lei.**

Nesse sentido, diante do exposto, restou demonstrada a patente ilegalidade e inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, diante das violações ao artigo 12, I, da Lei Complementar n.º 87/96, aos artigos 60, 150, I, IV e V, e § 7º, e 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal e ao artigo 38 do Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, devendo ser deferida a liminar pleiteada, para suspender a eficácia do Protocolo ICMS n.º 21/2011, em conformidade com as manifestações da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República, e, posteriormente, ser julgada totalmente procedente a presente Ação Direita de Inconstitucionalidade, declarando-se a inconstitucionalidade do referido Protocolo.



4. DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - ABINEE requer seja deferida a liminar pleiteada, para suspender a eficácia do Protocolo ICMS n.º 21/2011, **conforme pareceres favoráveis da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República**, e, posteriormente, seja julgada totalmente procedente a presente Ação Direita de Inconstitucionalidade, declarando-se a inconstitucionalidade do referido Protocolo.

Nestes termos.

Pede e espera deferimento.

Brasília, 29 de novembro de 2011.

Luís Henrique Alves Sobreira Machado

OAB/DF nº 28.512