

**ICMS SOBRE COMÉRCIO
ELETRÔNICO. A
INCONSTITUCIONALIDADE DO ICMS
SOBRE COMPRAS ELETRÔNICAS
POR CONSUMIDOR FINAL DE
MERCADORIAS PROVENIENTES
DE OUTROS ESTADOS, E QUESTÕES
PROCESSUAIS CONEXAS.
ANÁLISE À LUZ DOS DECRETOS
12.534, DE 2010, E 12.831, DE 2011, DO
ESTADO DA BAHIA.**

ANDRÉ PORTELLA

ICMS SOBRE COMÉRCIO ELETRÔNICO. A INCONSTITUCIONALIDADE DO ICMS SOBRE COMPRAS ELETRÔNICAS POR CONSUMIDOR FINAL DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTROS ESTADOS, E QUESTÕES PROCESSUAIS CONEXAS. ANÁLISE À LUZ DOS DECRETOS 12.534, DE 2010, E 12.831, DE 2011, DO ESTADO DA BAHIA.

André Portella¹

RESUMO

Trata-se de estudo que objetiva a análise de medidas legislativas adotadas por Estados da Federação no tocante ao regime de incidência do ICMS sobre as compras realizadas por consumidor final, tudo à luz da Constituição Federal de 1988. De maneira mais precisa, a análise tem como foco operações interestaduais com mercadorias e serviços destinadas a consumidor final. São consideradas as razões para a adoção de tais medidas pelos Estados, os fundamentos constitucionais que lhes dariam respaldo, os instrumentos legislativos utilizados para implementá-las, sempre à vista dos primados constitucionais tributários da legalidade, isonomia, não-discriminação em função da origem ou destino da mercadoria ou serviço, vedação à limitação tributária ao tráfego, e não-bitributação. De maneira correlata, são finalmente consideradas as medidas judiciais passíveis de adoção.

Palavras-chave: ICMS. Comércio eletrônico. Operações

¹ Mestre e doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, menção honrosa Doctors Europeus; professor da UFBA, UNEB e UCSal, nos cursos de Graduação em Direito e Mestrados, e coordenador da Especialização em Direito Tributário da UCSal; consultor jurídico parlamentar para assuntos de Finanças Públicas e Tributação; advogado e consultor tributário de empresas, cooperativas e municípios no estado da Bahia; coordenador do Núcleo de Estudos em Tributação e Finanças Públicas (NEF); ex-conselheiro do Conselho de Contribuintes do Município de Salvador; ex-chefe do Gabinete da Procuradoria Jurídica da Assembleia Legislativa do estado da Bahia; ex-assessor de desembargador do Tribunal de Justiça do estado da Bahia; pesquisador CNPq/FAPESB.

interestaduais. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

It's study aims to analyze legislative measures adopted by the Brazilian United Federation regarding the regime of ICMS on purchases made by final consumers, all in light of the Federal Constitution of 1988. More precisely, analysis focus on interstate transactions with goods and services aimed at end consumers. The reasons for the adoption of such measures by States, the constitutional foundations that would give them support, legislative instruments to implement them, always within sight of tax constitutional principles. In a related way, are finally considered the likely adoption of legal measures.

Keywords: ICMS. Ecommerce. Interstate transactions. Unconstitutional.

1 INTRODUÇÃO

Embora já transcorridas quase duas décadas a partir da abertura do acesso à internet ao grande público no Brasil, o impacto de inovação por ela representado continua a fomentar desafios e respectivas propostas de solução, todas elas a merecer análise criteriosa, necessária a prevenir implicações negativas em grau superior às consequências que se busca evitar.

No âmbito da incidência tributária, a internet, especialmente na sua vertente do comércio eletrônico, tem provocado, segundo alegam as autoridades fazendárias, perdas consideráveis de arrecadação por parte de estados consumidores, em favor dos estados produtores de mercadorias, sobretudo no que se refere às operações de varejo.

Assim, afirma-se que as regras de incidência atualmente existentes, as quais determinam a totalidade da arrecadação em favor do estado de origem das operações de circulação, embora aceitáveis no âmbito do comércio tradicional, terminam por ocasionar profundo desequilíbrio arrecadatário quando aplicáveis ao comércio eletrônico. Tal ocorre principalmente porque esse comércio eletrônico populariza as vendas a distância, suprimindo intermediários mercantis, pela relação direta que proporciona entre produtor e consumidor final de mercadorias e serviços.

Não deixa, portanto, de ser mais uma das manifestações da tradicional discussão em torno da incidência tributária no estado produtor, ou no estado consumidor, a reclamar discussões mais profundas tendentes a reformas que vão muito além da legislação específica de cada estado, de forma a alcançar o texto constitucional, e a própria feição da organização político-administrativa brasileira, pautada no princípio federativo.

Enquanto tais discussões não avançam em termos legislativos, tem-se tornado comum a publicação de normas dos estados federados com o intuito de amenizar a perda de arrecadação em matéria de ICMS. É o caso do Decreto 12.534, de 2010, que inseriu o art. 352-B no Regulamento do ICMS do estado da Bahia (RICMS/BA), Decreto 6.284, de 1997. Com base neste, passou-se a exigir o recolhimento, em favor do estado da Bahia, do ICMS incidente sobre aquisições via internet efetuadas neste estado, quando a remessa partir de outra unidade da federação. Ainda segundo a norma, o imposto fica a cargo do remetente e deverá ser recolhido por antecipação, antes da entrada ao estado da Bahia, creditando-se o valor equivalente à diferença entre a alíquota que seria cobrada neste estado, caso

a operação lá se realizasse, e a alíquota interestadual de 7% ou 12%, a depender de qual seja o estado de origem da operação². A norma trata ainda de impor responsabilidade pelo recolhimento sobre o adquirente, caso o remetente ou o transportador assim não procedam (§ 2º), e equiparar a esse mesmo regime as operações de comércio eletrônico originadas no estado da Bahia. Eis o teor da norma:

Art. 352-B. Nas aquisições via internet ou por serviço de telemarketing efetuadas neste Estado por pessoa jurídica não inscrita no CAD-ICMS ou por pessoa física, quando a remessa partir de outra unidade da Federação, o remetente deverá recolher, antes da entrada no território deste Estado, ICMS devido por antecipação tributária, aplicando a alíquota prevista nas operações internas e admitindo-se como crédito fiscal sobre o valor da operação uma das seguintes alíquotas: I – 7% (sete por cento) para mercadorias ou bens provenientes das Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo;

II – 12% (doze por cento) para mercadorias ou bens oriundos das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Espírito Santo;

§1º Para recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia, nos termos deste artigo, será utilizada a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), que deverá acompanhar o trânsito, caso o remetente não possua inscrição de contribuinte neste Estado.

§2º Quando o remetente ou o transportador não

2 Em regra, a alíquota interestadual é da ordem de 12%. Entretanto, será aplicada a alíquota de 7% naquelas operações originadas de contribuintes localizados nos estados das regiões Sul e Sudeste, exceto o estado do Espírito Santo. Vid. Resolução do Senado Federal nº 22/89, de 19 de maio.

recolher o imposto, o destinatário da mercadoria ou bem, a seu critério, poderá assumir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, cujo pagamento será feito através de DAE.

§3º Nas saídas destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou pessoa física, localizadas em Estado signatário do Protocolo ICMS 21/11, cuja comercialização tenha ocorrido via internet, telemarketing ou showroom, o ICMS devido ao Estado da Bahia será calculado aplicando-se a alíquota interestadual.

(Alteração n. 141, Decreto 12.534, de 23/12/10, DOE de 24/12/10), efeitos de 01/02/11 a 09/05/11)

O *caput* do dispositivo foi posteriormente alterado pelo Decreto 12.831, de 2011, para incluir as aquisições via *showroom*, passando, atualmente, à seguinte redação:

Art. 352-B. Nas aquisições via internet, telemarketing ou showroom efetuadas neste Estado por pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou por pessoa física, quando a remessa partir de outra unidade da Federação, o remetente deverá recolher, antes da entrada no território deste Estado, ICMS devido por antecipação tributária, aplicando a alíquota prevista nas operações internas e admitindo-se como crédito fiscal sobre o valor da operação uma das seguintes alíquotas (Protocolo ICMS 21/11):

(Alteração n. 145, Decreto 12.831/11, de 09/05/11, DOE de 10/05/11, efeitos a partir de 10/05/11).

Interessa registrar que essa nova redação foi dada para

fins de adaptação das disposições regulamentares aos termos do Protocolo ICMS 21, de 2011, que inclui as operações via *showroom* dentre aquelas objeto da incidência.

2 A AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE IMPOSTO SOBRE ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS, OU PESSOA FÍSICA, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Não obstante serem pretensamente normas estritamente regulamentares da incidência do ICMS especificamente sobre operações comerciais pela internet e assemelhadas, e mais precisamente sobre o regime de responsabilidade aplicável a elas, não deve passar despercebido o fato de que tanto os Decretos 12.534, de 2011, e 12.831, de 2011, como o Protocolo ICMS 21, de 2011, tratam, em realidade, da instituição de uma nova figura tributária, absolutamente estranha ao Sistema Tributário Nacional.

Nem o texto constitucional, tampouco a LC nº 87, de 1996, (“Lei Kandir”), Regulamento do ICMS (RICMS-BA) tratam da hipótese de incidência deste, ou de qualquer outro tributo, sobre aquisição onerosa de um bem, uma mercadoria ou um serviço proveniente do território nacional, por parte de pessoa física, ou de pessoa jurídica não contribuinte.

A rigor, existe apenas uma situação em que a CF, de 1988, permite uma aplicação destoante da regra geral de incidência sobre operações de circulação entre dois estabelecimentos comerciais. É a hipótese de aquisição no contexto de uma operação de importação, conforme previsto na CF, de 1988, art.

155, § 2º, IX, ‘a’, com redação da EC 33, de 2001³. Segundo este dispositivo, o ICMS incidirá:

CF/88, art. 155, §2º, IX, a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela EC 33/01)

Importante salientar tratar-se de hipótese aplicável no caso específico de operações de importação, possuidora de caráter excepcional, e justificada tão somente pelos objetivos extrafiscais inerentes à relevância estratégica da regulação do comércio exterior⁴.

3 Redação do art. 155, §2º, IX, a, anterior à EC 33/01: O ICMS incidirá: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; (...)

Entendimento anterior à EC 33/01: STF Súmula nº 660. Incidência - ICMS - Importação por pessoa que não seja contribuinte. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. (24/09/2003 - DJ de 9/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3. Republicação: DJ de 5/8/2004, p. 1; DJ de 6/8/2004, p. 1; DJ de 9/8/2004, p. 1. Republicação: DJ de 28/3/2006, p. 1; DJ de 29/3/2006, p. 1; DJ de 30/3/2006, p. 1.)

4 “...o dever jurídico de recolher o ICMS na importação não se origina de uma operação relativa à circulação de mercadorias. Ele nasce precisamente da efetivação de um negócio jurídico denominado importação. Concretiza-se, portanto, nos casos em que alguém traz para dentro do território aduaneiro brasileiro bens móveis importados do exterior, ainda que esses bens sejam destinados à integração do ativo fixo do importador. Bem por isso, o fato de haver ou não uma subsequente operação relativa à circulação destes bens é irrelevante para o feito da obrigação de pagar o tributo na importação. Em outras palavras, no caso de ICMS sobre a importação, o fato típico necessário suficiente para que se inaugure a relação jurídica subsequente. Daí porque ambos os negócios (importação e venda) devem ser analisados isoladamente, uma

Outra situação que merece destaque para o que aqui se considera, ainda que não constitua exceção à incidência do ICMS apenas nas operações realizadas entre contribuintes, é a do possível dever de recolhimento por parte do consumidor final, desde que este seja contribuinte do imposto, nas operações interestaduais, conforme previsto na CF, de 1988, art. 155, § 2º, VII e VIII.

Art. 155, §2.º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: (Redação dada pela EC 03/93) (...)

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; (...)

Nesse caso, sempre que a operação interestadual destinar-se a contribuinte do imposto, ainda que na condição de consumidor final, a arrecadação correspondente será repartida entre Estado de origem e Estado de destino, sendo possível impor ao destinatário o dever de arrecadação no Estado de destino, quanto à parcela do imposto a ele devida. Perceba-se, em todo caso, que a incidência continua se dando sobre o estabelecimento

vez que não guardam necessariamente relação entre si.” (OLIVEIRA, Júlio M. de; e GOMES, Victor. “ICMS devido na importação.” RDDT, n. 35, ago/98, p. 100-101. Cf. SALOMÃO, Marcelo Viana. ICMS na importação. 2ED. SP: Atlas, 2001)

que promoveu a saída da mercadoria (vendedor), em nada alterando a lógica geral do regime⁵, que coloca na condição de contribuinte aquele que promove a saída da mercadoria do seu estabelecimento.

De outro modo, se o consumidor final for não contribuinte do imposto, a repartição da carga tributária não será aplicável, ficando o recolhimento do imposto, por conseguinte, a cargo do vendedor.

Avançando ainda mais no seu perfil constitucional, para o que aqui interessa e de forma a corroborar com tudo o quanto até aqui exposto, a própria ideia de *mercadoria* traz consigo a necessidade de operação de circulação de coisa móvel entre estabelecimentos que atuam no comércio:

Em síntese, consubstancia mercadoria coisa móvel destinada à comercialização, que geralmente é adquirida por pessoas do comércio para a venda (...). (AI 131941 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01616-04 PP-00682)⁶.

“Mercadoria” não se confunde com “bem móvel”. O

5 Vid. ERÉsp 174241/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, Primeira Seção, DJ 26/04/2004. No mesmo sentido: AgRg no REsp 67025/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 25/09/2000; REsp 732.991/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 05/10/2006 e REsp 8063/MG, Rel. Min. Geraldo Sobral, Primeira Turma, DJ 20/05/1991; AgRg no REsp 703232/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 25/11/2009.

6 Cf. ATALIBA, Geraldo. “Núcleo de definição constitucional do ICM.” RDT 25/111. Cf. ATALIBA, Geraldo. “ICMS – incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS.” RDT, 52/74; AI 131941 AgR, Relator(a): Min. Marco Aurélio, 2T., julgado em 09/04/1991, DJ 19.04.1991; e REsp 806101/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Rel. p/ Acórdão Ministra Denise Arruda, 1T., julgado em 03/05/2007, DJ 21/06/2007, p. 284.

primeiro refere-se à coisa móvel destinada ao comércio; o segundo a coisa móvel que não se destina à circulação mercantil, sendo adquirida para uso. Assim,

(...) à margem do fator circulação, é preciso que o bem que circula seja mercadoria porque é essa a palavra usada no texto constitucional e não entendo como mercadoria senão o bem que se faz objeto do ato de comércio. A coisa não se transforma em mercadoria senão quando circula mediante um ato mercantil de qualquer natureza. (REZEK, Francisco. ICMS Conceito de Mercadoria. Mesa de Debates sobre tributos federais, RDT, n. 67. Malheiros, p. 97. Cf. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9ED., RJ: RT, 1977, p. 216; CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 13ED, SP: Malheiros, 2009, p. 43; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 11ED, SP: Dialética, 2009, p. 17; CEZAROTI, Guilherme. ICMS no comércio eletrônico. SP: MP, 2005, p. 152) .

Em definitivo, o que instituiu o estado da Bahia por meio dos Decretos 12.534, de 2011, e 12.831, de 2011, bem como o Protocolo ICMS 21, de 2011, foi um verdadeiro imposto sobre a compra de bens, enquadrando na condição de contribuinte o adquirente a qualquer título, figura absolutamente alheia ao Sistema Tributário instituído pela CF, de 1988, que em nada se confunde com o ICMS.

3 A INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE COMPRAS PELA INTERNET POR MEIO DE DECRETO E PRINCÍPIO DE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como se não bastasse a ausência de previsão constitucional da incidência sobre operações voltadas a consumidor final, ou não contribuinte do imposto, o Executivo estadual da Bahia instituiu o gravame por meio de decreto. O pretexto, nesse caso, teria sido a mera regulamentação de um regime de responsabilidade, pelo qual o consumidor final, ou não contribuinte funcionariam como meros substitutos tributários.

Não obstante, o que efetivamente se afigura, conforme já indicado, é a instituição de uma nova hipótese de incidência estranha ao texto constitucional. Porém, ainda que se queira corroborar com a ideia da mera regulamentação de um regime de substituição tributária, melhor sorte não terá a argumentação à luz do juízo de constitucionalidade, posto que a instituição do regime de sujeição passiva tributária deve ser necessariamente veiculada em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária, conforme previsão do CTN, art. 97, III, bem como da CF, de 1988, art. 155, § 7º:

CTN, Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 (...)

CF/88, art. 155, §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 prefe-

rencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela EC 03/93).

A relevância da necessidade de lei para tratar da matéria pode ser ilustrada pelas inúmeras manifestações doutrinárias e jurisprudenciais, que em muitos casos elevam-no à condição de mais importante dos princípios fundamentais, considerando-o ademais incluído no universo das cláusulas pétreas:

A legalidade tributária constitui garantia fundamental do contribuinte, sendo, portanto, cláusula pétrea... As atenuações à legalidade (autorização para que o Executivo altere alíquotas) são apenas as expressas no art. 153, §1º, da CF⁷.

De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo do qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei pode criar tributo.⁸

A garantia da legalidade em matéria tributária surgiu com a insurgência dos contribuintes contra o arbítrio do sobreano, ao qual restou imposta a necessidade de ouvir previamente os representantes dos contribuintes, de maneira que só fosse exigido aquilo que restasse expressamente aceito por estes.⁹

7 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13 ED. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 162.

8 DIAS DE SOUZA. Hamilton. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 1, p. 08.

9 PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 162.

A lei tributária não deve ser apenas escrita, mas estrita. Todas as hipóteses de imposição devem estar nela plasmadas. Seu tipo é inextensível, sua reserva formal é absoluta. Tudo pode o Fisco dentro da lei, nada fora dela.¹⁰

TRIBUTÁRIO - ICMS - SUJEITO PASSIVO.

1. Somente a lei pode criar substituto tributário

10 MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade.” RDDT, n. 173/95, fev./2010.

“É importante ressaltar que, nos dias de hoje, a doutrina, a legislação e a jurisprudência, exigem três elementos como indispensáveis na composição da norma jurídica tributária para que o tributo possa ser criado e exigido: o elemento material (fato gerador da obrigação tributária); o elemento subjetivo (contribuinte); e o elemento financeiro (fase de cálculo). Esses três elementos, que sempre devem constituir os pressupostos legais para a criação do tributo, devem estar em perfeita consonância uns com os outros, sob pena de descaracterizar a espécie tributária respectiva.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. “A transferência do Pedágio – uma injusta e ilegítima concessão.” RDDT n.12/7-13. Cf. FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da obrigação tributária. RJ: Forense, 1994, p. 8).

Delegação legislativa ao Executivo. O princípio da reserva legal (em sentido estrito) afasta a possibilidade de o Executivo estabelecer os elementos da norma tributária impositiva, salvo exceção expressa feita no texto original da própria Constituição, como a de definir a alíquota de certos impostos federais nos termos do §1º do art. 153 da CF, a atenuação à legalidade para as contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação e comercialização de combustíveis, prevista na EC 33/01, que acrescentou o §4º ao art. 177 da CF, viola o art. 150, I, da CF, que é cláusula pétrea e não admite excepcionalização, mesmo que por emenda constitucional, conforme já assentado pelo STF... (PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 177).

“Não pode o Executivo, portanto, ‘completar’ regra matriz de incidência tributária, nem tampouco presumir a prática de certos atos, e muito menos recorrer à analogia para reputar ocorrido fato impositivo nascido a obrigação tributária correspondente.” (GONÇALVES, J. A. Lima. Isonomia na norma tributária. Malheiros, 1993, p. 39)

“A delegação em matéria tributária é possível, mas limitada, devendo levar em conta o princípio da legalidade e o art. 97 do CTN. Assim é possível a determinação da data do vencimento das obrigações tributárias através de decreto.” (CASSONE, Vittorio. “Delegação Legislativa em Matéria Tributária.” Repertório IOB de Jurisprudência, jan/99).

ADCT, art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I – ação normativa; (...)

“Em matéria tributária, este artigo não acrescentou nada, pois a exigência de lei formal para a instituição ou majoração de tributo, constante do inciso I deste artigo 150 da CF, já impede o tratamento da matéria pelo Executivo. E como o art. 150 teve aplicação imediata, sequer o prazo de 180 dias referido no art. 25 do ADCT pode ser invocado.” (PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 177).

(art. 150, §7º da CF/88). 2. Ilegalidade da instrução normativa que proclama textualmente a substituição tributária com respaldo em convênio e não em lei - comento/88. 3. Recurso provido. (RMS 7641/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2T, julgado em 09/11/1999, DJ 03/04/2000, p. 132)¹¹.

De forma ainda mais precisa, caberia à Lei Complementar regulamentar previamente a matéria para só então ser instituída a responsabilidade por meio de lei formal, em consonância com a CF, de 1988, art.146, ou mais precisamente, no que se refere ao ICMS, art. 155, § 2º, XII, e entendimento jurisprudencial¹²:

11 Cf. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. ...2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa “constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide”. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 194382, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2003, DJ 25-04-2003 PP-00035 EMENT VOL-02107-03 PP-00456). “Tributário. ICMS. Substituto tributário. Derivados de trigo. Antecipação. Decreto. Ilegalidade. Fato ocorrido antes da Emenda Constitucional n. 03/93. (...) Mesmo antes após o advento da EC 03/93, a antecipação do ICMS não pode ser exigida por decreto, sem prévia autorização legal.” (STJ, 1ª T., ROMS 95.0005348/ES, Min. Humberto Gomes de Barros, mai/95). “...a partir dessa inovação (art. 150, §7º, da CF), toda e qualquer forma de substituição tributária que se pretenda criar no direito brasileiro passou a receber limitações vem definidas, quais sejam: ...o regime jurídico aplicável à tributação deve ser sempre o do substituído e não do substituto, na medida em que a tributação definitiva de se verificar sobre aquele...” (TORRES, Helene Taveira. “Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). RDDT, nº 70, jul/01, pp. 87-108”)

12 Cf. ADI 1951 MC, Relator(a): Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999, DJ 17.12.1999; EDcl no RMS 6462/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, 2T, julgado em 03/06/1996, DJ 24/06/1996, p. 22745; RMS 6462/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/1996, DJ 06/05/1996, p. 14.399.

CF/88,

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;

(...)

Art. 155, §2º, XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária; (...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (...)

Ocorre que a Lei Complementar relativa à matéria nem sequer se refere à questão, como não poderia deixar de ser, haja vista a já considerada ausência de previsão constitucional à hipótese de incidência. O RICMS atualmente vigente prevê, nos quatro incisos do parágrafo único do art. 4º, tão somente três hipóteses de equiparação da pessoa física ou jurídica à figura do contribuinte do imposto, ainda que estas atuem sem habitualidade ou intuito comercial, não sendo possível incluir, em nenhuma delas, a compra de mercadorias nos termos previstos nos Decretos 12.534, de 2011, e 12.831, 2011, do estado da Bahia, nem no Protocolo ICMS 21, de 2011. Além da hipótese da exportação, já prevista no texto constitucional, incluem-se a aquisição em licitação de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, e aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro estado, quando não destinados à

comercialização ou à industrialização¹³.

Tampouco é possível enquadrar o regime de responsabilidade tributária instituído pelos Decretos estaduais, ou Protocolo ICMS 21, de 2011, nas hipóteses elencadas nos arts. 5º e 6º do RICMS, quais sejam:

a) a responsabilidade sobre o terceiro que concorre, com atos ou omissões, para o não recolhimento do tributo por parte do contribuinte ou responsável¹⁴;

b) a responsabilidade por substituição, que poderá recair apenas sobre contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título¹⁵.

Em ambos os casos, a exigência de lei estadual na instituição de tais responsabilidades encontra-se expressa nos textos dos dispositivos citados¹⁶.

13 LC 87/96, Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela LC 114/02) I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela LC 114/02) II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela LC 114/02) IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LC 114/02)

14 LC, art. 87/96. Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

15 LC, art. 87/96. Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LC 114/02)

16 Vid. notas a pé de página nº 9 e 10.

4 A EXTRATERRITORIALIDADE DO TRIBUTO E A VULNERAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DE ISONOMIA, NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DA ORIGEM OU DESTINO DA MERCADORIA OU SERVIÇO, VEDAÇÃO À LIMITAÇÃO TRIBUTÁRIA AO TRÁFEGO, E NÃO BITRIBUTAÇÃO

Ademais, o quanto até aqui considerado, cabe ainda examinar as normas objeto da presente análise à luz de princípios tributários fundamentais previstos no texto constitucional.

O primeiro questionamento refere-se à possibilidade de incidência do regime tributário do estado da Bahia sobre uma situação que apenas de forma remota relaciona-se com o ente federativo. Perceba-se que não se trata tão somente de mera instituição de dever formal tributário sobre indivíduo que se encontra fora do Estado, porém com atos jurídicos realizados no território daquele, como pretende o Executivo estadual. Em realidade, na forma em que se encontram estruturados os Decretos estaduais, bem como o Protocolo ICMS, a legislação alcança a realização de ato ocorrido fora do respectivo território, numa clara vulneração do preceito fundamental, corolário do equilíbrio federativo.

Com efeito, a aquisição de mercadoria por consumidor final, ainda que contribuinte do imposto, equipara-se a uma operação interna realizada no Estado de origem, havendo prerrogativa arrecadatória do Estado de destino apenas nos casos de o destinatário da operação ser contribuinte do imposto. Ainda assim, nesse caso específico, o Estado de destino poderá exercer o seu direito de exigibilidade de forma limitada à parcela que

lhe caiba na incidência interestadual, e sempre condicionado aos termos dos Convênios eventualmente firmados com os demais estados da Federação.

Melhor sorte não cabe à análise dos dispositivos à luz da isonomia no tratamento tributário, nos termos da norma da CF, de 1988, art. 150, II:

CF/88, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...).

Ao aplicar o regime de incidência de forma restrita às “aquisições via *internet*, *telemarketing* ou *showroom* efetuadas neste Estado por pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou por pessoa física, quando a remessa partir de outra unidade da Federação”, o Executivo estadual fere a isonomia em dois aspectos. Primeiro ao segregar apenas as operações por *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, dentro do universo geral das operações mercantis, para sobre elas determinar a incidência do ICMS. Segundo, por incluir na incidência tributária apenas as remessas oriundas de outra unidade da Federação, o que as onera de forma mais intensa em comparação com operações idênticas realizadas nos limites do território do Estado. Em ambos os casos, não há fundamento constitucional plausível que justifique

a distinção¹⁷.

Raciocínio similar pode ser sustentado sobre a mesma realidade acima retratada à luz do princípio da não discriminação tributária em função da origem ou destino da mercadoria, em conformidade com o disposto na CF, de 1988, art. 152:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Note-se que apenas as operações com bens, mercadorias ou serviços oriundos de empresa localizada fora do território do estado da Bahia estariam sujeitas à incidência do tributo, numa clara discriminação que tem na origem e no destino da operação o seu critério determinante¹⁸.

17 A produção doutrinária é profícua nas considerações à relevância da isonomia tributária, tanto quanto no que se refere aos fundamentos que justificam um tratamento tributário desigual entre contribuintes ou situações: "...nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ED, SP: Saraiva, 2009, p. 135. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ED., SP: Malheiros, 2004, pp. 73-74).

"O problema está, ...não em se saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta." (PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 185. Cf. FERRAZ, Roberto. "A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal." RDDT n. 116/119, mai/05; ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. SP: Malheiros, 2008, p. 192/193 e 197; FERRAZ, Roberto. "Igualdade na Tributação: Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?" In FERRAZ, Roberto (org.). Princípios e limites da tributação. RJ: Quartier Latin, 2005).

"Em matéria tributária, as distinções podem se dar em função da capacidade contributiva ou por razões extrafiscais que estejam alicerçadas constitucionalmente, como na determinação de tratamento favorecido para as micro empresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF)" PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p.187)

18 "...a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das

Ainda na mesma linha, cabe observar a vulneração ao princípio de vedação à limitação tributária ao tráfego, previsto na CF, de 1988, art. 150, V:

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

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;

Partindo-se do pressuposto da inexistência de previsão constitucional da incidência de tributo sobre a aquisição de bens por parte de consumidores finais, somente restaria o enquadramento do quanto pretendido pelo estado da Bahia como tributação do tráfego.

Finalmente, considerando-se a insubsistência da incidência de um pretenso ICMS na forma pretendida pelo estado da Bahia, é forçosa a conclusão pela caracterização da bitributação, tendo em vista que todos os demais estados da Federação, de cujos territórios originem-se as mercadorias e serviços, continuarão tendo a prerrogativa de aplicar as suas respectivas legislações sobre as mesmas operações.

Importa ressaltar, por fim, especialmente com base nos

alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza. Vele como orientação geral, pois sobre ele exercem pressão outras linhas diretas, igualmente de raízes constitucionais, que condicionam o aparecimento de exceções. A contingência de não ser absoluto, todavia, deixa-o intacto como eminente princípio tributário.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ED, Saraiva, 2009, p. 184)

preceitos acima indicados, que o pleno do STF deferiu liminar, ao julgar matéria idêntica nos autos da ADI 4565:

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

da liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010. (ADI 4565 MC, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, Processo Eletrônico, DJe-121 Divulg. 24.06.2011, Public. 27.06.2011) .

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E MEDIDAS JUDICIAIS PASSÍVEIS DE ADOÇÃO

Não há dúvida de que as movimentações comerciais realizadas por meios eletrônicos assumem a cada dia maior relevância econômica, despertando, destarte, o interesse arrecadatório dos Estados. Tampouco existe dúvida de que a incidência do ICMS nas relações comerciais interestaduais clama por uma solução equânime, que componha os interesses tanto dos Estados produtores, como dos Estados consumidores, grupo ao qual pertence o estado da Bahia. Há consenso, pois, em torno da necessidade de reestruturação do regime de incidência interestadual do ICMS, num contexto maior de refundação do federalismo fiscal brasileiro. Entretanto, tal reestruturação não pode ser realizada de forma unilateral, por meio de Decreto, sob pena de comprometer as bases fundamentais do estado de direito, os interesses sociais e coletivos, o funcionamento da economia, e os direitos e garantias individuais fundamentais.

Enquanto medidas de política legislativa não são adotadas no sentido de viabilizar um modelo de incidência alinhado com as modernas estruturas de tributação, convém a adoção de medidas judiciais que evitem a propagação de iniciativas unilaterais adotadas pelos distintos entes federativos, e em contraposição a normas constitucionais fundamentais. Nesse

sentido, importa ressaltar a competência originária do STF para processar e julgar ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual, bem como pedido de medida cautelar dessa mesma ação, objetivando a suspensão *in limine* da eficácia das normas aqui analisadas, competência essa que se encontra firmada pela CF, de 1988, art. 102, I, 'a' e 'p'¹⁹.

De outro modo, a legitimidade para propositura da referida ação, o que inclui o respectivo pedido cautelar, trata de prerrogativa a ser exercida por quaisquer dos sujeitos previstos na CF, de 1988, art. 103²⁰.

Para além da legitimidade ativa *ad causam*, encontram-se presentes os requisitos essenciais para concessão da medida cautelar, devendo-se, portanto, proceder ao seu pedido. São robustos os indícios do direito (*fumus bonis juris*), tendo em vista tanto o regramento jurídico vigente, como entendimento doutrinário e jurisprudencial relativo à matéria.

Com efeito, ao incluir o art. 352-B no Regulamento do ICMS, com redação dada pelo Decreto 12.534, de 2011, e posteriormente alterada pelo Decreto 12.831, de 2011, o estado da Bahia terminou por criar, por ato infralegal, nova modalidade de tributo sobre a aquisição de bens, não prevista no texto

19 CF/88, Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I – processar e julgar, originariamente: (...) a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela EC 3/93) (...) p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade; (...)

20 CF/88, Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela EC 45/04) I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela EC 45/04) V o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela EC 45/04) VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

constitucional, que nem sequer pode ser enquadrada no âmbito do ICMS, como pretende a redação das referidas normas. Tal fato, juntamente com os demais contornos normativos do gravame, termina por vulnerar os princípios constitucionais fundamentais da legalidade, federalismo fiscal, territorialidade, isonomia, não bitributação, não discriminação tributária em função da origem ou destino da mercadoria ou serviço, e vedação à limitação tributária ao tráfico, a serem oportunamente considerados.

De outra forma, aguardar o julgamento de mérito, especialmente diante da robustez do direito alegado, traria à coletividade um dano irreparável, ou de difícil reparação, haja vista a norma atacada encontrar-se plenamente vigente e eficaz desde 1º/2/2011, e referir-se a tributo com repercussão sobre consumidores finais, sujeitos a uma reconhecida fragilidade processual que lhes assegure a reversibilidade do dano.

Precedentes recentes corroboram com o juízo de admissibilidade da ação, da medida cautelar, da competência do STF, ex vi dos autos das ADI 4642 e 4565, dentre outras.

Por tudo isso, convém que as autoridades competentes para proposição das medidas judiciais não só tomem a iniciativa que levará à declaração de inconstitucionalidade de tais normas, como ainda incluam no contexto dessa mesma ação o Protocolo ICMS 21, de 2011, que serviu de esteio para a edição daquelas. A fundamentação jurídica, o regime de competência jurisdicional e a legitimidade para propositura seguirão os mesmos parâmetros aplicáveis a tudo o quanto aqui exposto, não havendo razão para atacar os decretos, excluindo-se da pretensão a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo.

Finalmente, não se pode deixar de fazer menção, dada a relevância processual, a conveniência de se incluir no âmbito

dos procedimentos judiciais, a serem adotados, requerimento de edição de súmula vinculante relativa à matéria, nos termos da CF, de 1988, art. 103-A, e Lei nº 11.417, de 2006.²¹

A importância da matéria, as suas implicações econômicas, políticas e sociais, bem como o crescente número de demandas que têm sido favoravelmente decididas ao quanto pleiteado pelo proponente autorizam e aconselham também esse último pedido.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. ICMS – incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS. **RDT**. 52/74.

_____. Núcleo de definição constitucional do ICM. **RDT**. 25/111.

21 CF/88, Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela EC 45/04) (v. Lei 11.417/06). §1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. §2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 73-74.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 184.

CASSONE, Vittorio. Delegação Legislativa em Matéria Tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, jan/99.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. 1, p. 8.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **RDDT**, nº 116/119, mai/5.

_____. Igualdade na Tributação: Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? *In*: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e limites da tributação**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2005.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na norma tributária**. Malheiros, 1993, p. 39.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. **RDDT**, nº 173/95, fev./2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A transferência do Pedágio –

uma injusta e ilegítima concessão. **RDDT** nº 12/7-13. Cf.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8.

OLIVEIRA, Júlio M. de; e GOMES, Victor. ICMS devido na importação. **RDDT**, nº 35, ago/98, p. 100-101.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 162.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). **RDDT**, nº 70, jul/1, p. 87-108.

Recebido em: 08/06/2014

Aprovado em: 12/06/2014