

A PEC 227/2008 E A NECESSIDADE DE MODIFICAÇÃO DA REGULAMENTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Arthur Paiva Alexandre¹

RESUMO

Por meio do presente trabalho é analisado como se dá o recolhimento do ICMS decorrente de transações comerciais eletrônicas assim como é explicitado o que fundamenta a atual guerra fiscal entre as fazendas estaduais que litigam pelas receitas oriundas das transações eletrônicas. Faz-se isso diante de amplo estudo acerca do Sistema Tributário Nacional analisando-se ainda a atividade do Conselho Fazendário Nacional - CONFAZ diante da presente situação. Estuda-se por fim a PEC 227/08 que pretende reformar a constituição atualizando-a para a nova realidade.

Palavras-chave: Comércio Eletrônico, ICMS, Tributação, Direito Tributário.

THE PEC 227/2008 AND THE NEED FOR MODIFICATION OF REGULATORY TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE IN ICMS

ABSTRACT

Through this work it is analyzed how is the collecting of VAT, arising from electronic commerce transactions, as well it is explained what underlies the current fiscal war between the state taxing secretaries who litigate the revenue derived from electronic transactions. It is performed against the vast study of the National Tax Council – NTC in face of this situation. Finally we study the PEC 227/08 who aims to reform the Constitution updating it to the new reality.

Keywords: E-commerce, ICMS, Tax, Tax Law

¹ Discente do Curso de Direito da FARN – Faculdade Natalense para o desenvolvimento do Rio Grande do Norte
E-mail: arthur_paiva_rn@hotmail.com.br.

1 INTRODUÇÃO

A razão pela escolha do referido tema, deu-se ao fato da atual regulamentação sobre a tributação eletrônica, mais especificamente com relação ao ICMS, ter sido considerada injusta por diversos estados da federação.

Tal injustiça passou a ser verificada tendo em vista que no ano de 2001 o comércio eletrônico movimentava 0,54 bilhões de reais, enquanto que em 2010 movimentou-se 14,80 bilhões de reais única e exclusivamente por meio eletrônico, o que representa um aumento de mais 14 bilhões de reais (E-BIT, 2011).

Sob o ponto de vista do direito positivo o ICMS decorrente dessas negociações eletrônicas deve ser recolhido, integralmente pelos Estados remetentes, conforme expresso na Constituição, no art. 155, §2º, VII, "b" (BRASIL, 1988).

Diante disso, 18 estados, sendo eles das regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste além do Distrito Federal, editaram, perante o Conselho Nacional de Política Fazendária, o Protocolo nº 21, em que se regulamentou a tributação do imposto, determinando que a parcela do imposto devido ao Estado destinatário seria obtida pela “aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem” (BRASIL, CONFAZ, 2011).

Ocorre que o referido ato, que onera em até 12% a tributação sobre as mercadorias, tem sido questionado pelas empresas situadas nos estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, obtendo tais pessoas diversas liminares que afastam a tributação conforme exposto no protocolo mencionado.

Já prevendo o problema decorrente da presente situação foi proposta em 2008 a PEC 227, tendo como autor Deputado Luiz Carreira, onde se pretende a revogação do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, em razão da alteração a ser promovida no seu inciso VII, para fim de adequação do texto constitucional correspondente ao atual panorama. (BRASIL, CÂMARA, 2008)

Assim sendo, considerando a relevância do tema, por meio do presente projeto de pesquisa, pretende o graduando estudar as nuances do comércio eletrônico e sua tributação, visando trazer formas de solução para a atual desregulamentação do tema.

2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

Tendo em vista a teoria de hierarquia das normas jurídicas onde a Constituição do Estado Nacional é o ápice, por considerar-se uma pirâmide e nos dizeres de Hans Kelsen “(...) representa o Escalão de Direito Positivo mais elevado” (KELSEN, 1987, p 240), temos de iniciar nosso estudo tratando de como a Constituição aborda o ICMS

A Constituição é exaustiva ao tratar da matéria tributária, tendo adotado a técnica de prescrever as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação, forjando, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências.

Desse modo, os entes políticos somente podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar ‘in abstracto’ tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta na Constituição - e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade. (CARRAZZA, 2000, p. 279)

No dizer de Paulo de Barros Carvalho, a nossa Constituição Federal é "também um subsistema, o mais importante, que paira sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional." (CARVALHO, 2000, p. 538)

Assim, as normas constitucionais ao distribuir a competência tributária entre os entes federados, definem limites, orientando o legislador ordinário, na criação, “in abstracto”, das várias exações.

Tratando exclusivamente do ICMS que é o foco do nosso estudo, há previsão genérica na Constituição no art. 155, II, o qual transcrevemos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação,

ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

Claro está que a competência tributária é dos Estados e do Distrito Federal, que mediante lei ordinária, podem eles instituí-lo ou sobre ele dispor.

Apenas de forma excepcional, nos termos dos art. 147 e 154, II da CF é que poderá a União legislar sobre o ICMS.

Aponte-se por fim que nos termos do art. 146, III, a Constituição expôs que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assunto esse a ser tratado no próximo tópico.

3 PREVISÃO NO CTN E NA LEI COMPLEMENTAR 87/96

Em atendimento ao que foi determinado na Constituição Federal o Código Tributário Nacional determina os procedimentos gerais para que os entes federados possam tributar e exercer suas competências tributárias.

Assim, o sistema tributário tem previsão legal no Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5.172/66, e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o qual encontra-se separado em dois livros, tratando o primeiro acerca do sistema tributário nacional e o segundo sobre normas gerais de direito tributário.

Para o objetivo do presente estudo, iremos nos ater somente ao que respeita ao imposto sobre circulação e serviços de qualquer natureza - ICMS. Dispõe o artigo 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". (BRASIL, 1966)

Os impostos no CTN estão agrupados por áreas econômicas, sendo o ICMS um imposto indireto tendo em vista que recai sobre o consumo, sendo de competência estadual.

Absorveu ainda três impostos especiais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais, assim como serviços de transporte e comunicações que antigamente eram de competência da União e agora passaram a ser considerados como mercadoria e a tributação recaiu para a competência dos Estados.

Pois bem. Atendendo ao disposto na Constituição, o CTN dispôs acerca da Competência Tributária e suas limitações, impostos, taxas, contribuições, distribuição de receitas entre os entes federados, e o mais importante ao nosso estudo, a legislação Tributária ao abordar fato gerador, sujeito ativo e passivo, capacidade tributária, domicílio tributário, dentre outros.

Em virtude do CTN e em cumprimento ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII da CF/88, que determina caber à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre o ICMS (fixar alíquotas, base de cálculo, fato gerador, determinar o sujeito passivo, etc.) foi editada a Lei Complementar Nº 87/96, conhecida como Lei Kandir.

Na mencionada Lei podemos verificar toda regulamentação acerca do ICMS o que possibilita a cobrança pelo Estado do predito Imposto.

Conforme ensinamento do professor Hugo de Brito Machado:

a lei complementar ‘LC nº 87/96’, não institui, não cria, o ICMS. Não estabelece as hipóteses que, se e quando concretizadas, fazem nascer o dever jurídico de pagar esse imposto. Ela apenas define os fatos que o legislador estadual poderá adotar na descrição das hipóteses de incidência deste. Isto quer dizer que se não houver lei estadual não existirá o imposto. Nenhum Estado poderá cobrar o ICMS se a sua Assembléia Legislativa não houver instituído esse imposto, editando a lei para esse fim necessária. Por outro lado, o legislador estadual não pode definir como hipótese de incidência do ICMS algo que não esteja definido pela lei complementar como âmbito de sua atuação, como campo no qual esse legislador pode operar na definição da hipótese de incidência do imposto. (MACHADO, 1999, p. 24)

4 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO ICMS

Apesar do art. 4º, I do CTN expor que é irrelevante a denominação do Tributo para que se legitime sua cobrança, é de suma importância a nosso ver destrinchar o significado da sigla ICMS, qual seja, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Conforme facilmente se depreende pela exposição do nome do imposto, seu fato gerador é basicamente *a circulação de mercadorias*, a teor do que dispõe o art. 2º da Lei Kandir (BRASIL, 1996).

Nas palavras de Pontes de Miranda “o imposto sobre circulação a que alude o art. 23, II da Constituição Federal de 1967, pode incidir sobre quaisquer negócios jurídicos de compra

e venda ou outro negócio de circulação, qualquer que seja o objeto do negócio jurídico” (MIRANDA. 1970)

Ataliba e Cleber Giardino entendem que “*circulação* é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico é termo vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito.” (GIARDINO e ATALIBA, 1983, p. 109)

Claramente precisam que “*circular* significa, para o Direito *mudar de titular*. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, *circula* para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por *titularidade de uma mercadoria*, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos à disposição sobre a mesma, *sendo ou não seu proprietário* (disponibilidade jurídica)”. (GIARDINO e ATALIBA, 1983, p. 111)

E completam o raciocínio dizendo que “não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria.” (GIARDINO e ATALIBA, 1983, p. 112)

Ou de forma resumida conforme disposição de Hugo de Brito Machado, “não é fato gerador desse imposto, enquanto não implique em circulação de mercadorias.” (MACHADO, 1999, p. 24)

Desse modo, para que ocorra o fato gerador do tributo é necessário inicialmente que determinada mercadoria saia do domínio de uma pessoa e mediante um contrato chegue a outra fazendo com que a economia seja movimentada e que seja cumprido o disposto nos incisos do art. 12 da Lei Khandir (vamos analisar somente os dispositivos que se enquadram em hipóteses do comércio eletrônico) visto que 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; IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Tendo em vista que já sabemos o que gera o tributo e o momento em que ele pode ser exigido, cumpre verificar onde será recolhido o imposto, o que vem a ser o foco do nosso estudo.

Tal previsão encontra-se exposta no art. 11 da Lei Kandir (assim como anteriormente, vamos nos ater aos dispositivos que interessam ao estudo), ao expor que “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado; d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física; e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

Sobre o que vem a ser estabelecimento, a lei é clara ao dispor no §3º do art. 11 que “é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.”

Desse modo, conforme observado, a Lei que disciplina o ICMS estrutura grande parte da disciplina relativa ao fato gerador do imposto a partir da noção de estabelecimento, motivo pelo qual discutiremos inicialmente o que se entende hoje por tal conceito e se este se aplica ao comércio eletrônico.

Sendo assim, estabelecimento, não se confunde com o sujeito detentor de direitos, pois é mera extensão deste, visto que a pessoa jurídica é nada mais que uma ficção jurídica, ao passo que, nos dizeres de Eliana Mara Soares Barasuol, “o estabelecimento existe de forma concreta, através do local, instalações e aparelhos necessários ao desenvolvimento das atividades. Existe de forma concreta no mundo dos fatos e independentemente de forma legal”. (BARASUOL, 2003)

O estabelecimento então tem a função de determinar o espaço geográfico no qual a pessoa, responsável pelo pagamento do tributo, desenvolve sua atividade sujeita ao ICMS,

não importando o se as atividades são exercidas, em caráter temporário ou permanente, desde que impliquem no fato gerador.

5 O COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio eletrônico é atividade comercial onde se utiliza meios eletrônicos, mais especificamente a internet (rede mundial de computadores) para sua efetivação.

Para Alberto Luiz Albertin, comércio eletrônico, é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócios num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de informação e comunicação, atendendo aos objetivos do negócio. (ALBERTIN, 2002, p. 15)

Tânia M. Vidigal Limeira é bastante sucinta em seu conceito e defende que o comércio eletrônico consiste tão somente na realização de negócios por meio da rede mundial de computadores. (LIMEIRA, 2003, p. 38)

Conforme exposição de Brian O'Connell, a forma mais simples de conceituação de "Comércio Eletrônico" é:

a realização de negócios por meio eletrônico, tanto de produtos como de serviços, incluindo as atividades de pré-venda, como marketing, e pós-venda, como o suporte. Todas atividades de compra ou venda de bens, produtos, serviços ou informações eletronicamente podem ser consideradas como comércio eletrônico. (O'CONNELL, 2002)

Uma visão mais ampla de comércio eletrônico inclui todas as interações entre empresas e consumidores que possam ser realizadas utilizando a Internet ou outro meio de comunicação de dados (MEIRA JR, 2002, p 3).

Comércio eletrônico é, portanto, a realização de negócios por meio eletrônico, tanto de produtos como de serviços, incluindo as atividades pré-venda como marketing e pós-venda como o suporte. Todas atividades de compra ou venda de bens, produtos, serviços ou informações eletronicamente podem ser consideradas como comércio eletrônico. (O'CONNEL, 2002)

6 PARTICULARIDADES DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Diante do que estudamos anteriormente, é necessário verificarmos agora se os sítios eletrônicos podem ser considerados estabelecimentos para a averiguação acerca da incidência do ICMS no comércio eletrônico.

Ora, um estabelecimento físico lembra a noção de ponto, que não exigiria uma localização geográfica, posto que cada site possui um endereço próprio na rede, podendo ser encontrado e identificado através de um endereço eletrônico.

Conforme ensinamento de Waldo Fazzio Júnior a localização do estabelecimento é fundamental para o exercício da atividade empresarial tanto que “a perda do ponto significa, sem dúvida, a perda do próprio negócio” (FAZZIO JUNIOR, 2006, p. 106)

O cerne da definição legal prevista no artigo 11, § 3º da LC 87/96, requer uma operação de compra e venda.

A disposição "bem como onde se encontrem armazenadas as mercadorias", caso considerássemos "mercadoria" as atualmente comercializáveis via Internet, conduz à aceitação de site como estabelecimento visto que ao expor determinado produto para venda deve-se considerar que o vendedor tem consigo aquele produto.

Partindo desse ponto de vista, supõe-se que o local do armazenamento seria onde a loja virtual exerce suas atividades, ou seja, o espaço físico onde ela tem de guardar seus produtos para poder exercer suas atividades.

Contudo, visto a ausência de normatização que determine alguns pontos como o registro fiscal, procedimentos de fiscalização, forma de solução de possíveis conflitos de competência, entre outros, os sites devem ser considerados meras extensões dos estabelecimentos físicos devidamente registrados perante as autoridades fiscais.

Note-se que para exercer a atividade de comércio, nos termos do §1º do art. 968 do Código Civil e no 36 da Lei 8934/94, os sites também tem de efetuar seu registro perante a Junta Mercantil competente e para tanto necessita de um espaço físico, nem que seja o domicílio do programador do site, para que possa praticar atos de comércio.

Também é importante conceituarmos o que seja "estabelecimento" pela importância vital que este possui na determinação da capacidade tributária de uma pessoa jurídica não constituída legalmente, mas que opera em um país. Ou seja, o site de uma pessoa jurídica sediada em determinado país, mas localizado em servidor ou provedor situado em outro país.

Eliana Mara Soares Barasuol em brilhante monografia sobre o presente estudo indica que A OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, no Modelo de Convenção de 1977, atualizado em 1992, artigo 5º, definiu estabelecimento permanente como sendo um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade.

Reportando-nos ao conceito visto acima de "estabelecimento", conforme disposto na LC 87/96, desmembrando o § 3º do artigo 11, devemos ainda definir o que seja local, privado ou público, próprio ou de terceiro, onde pessoa jurídica exerça sua atividade, onde se encontrem armazenadas mercadorias.

Sobre "local", no que tange à natureza do site, se pública ou privada, para efeitos de ICMS não possui maior necessidade de aprofundamento nesse estudo, pois em ambos os casos enumerados há atendimento do exposto na Lei.

No que se refere ao requisito de exercício da atividade da pessoa jurídica, a LC 87/96 não faz nenhuma exigência de ordem objetiva (local onde se encontrar o centro de decisão da Pessoa Jurídica, ou onde estão guardados os bens da empresa) ou subjetiva (onde estiverem seus prepostos e empregados).

Mesmo se o caput do § 3º do artigo 11 não enquadrar o site como estabelecimento, isso poderá ocorrer pelo inciso I, uma vez que nos casos de sites inteligentes a operação foi realizada no site.

Para efeitos de tributação do ICMS, os sítios eletrônicos podem ser analisados de três formas diversas, nos termos da tese adotada por Marco Aurélio Greco:

- a) pode corresponder a um mero veículo de divulgação do produto junto ao público em geral. Nesta hipótese, a atividade é só indiretamente relevante para a operação sujeita a ICMS, sendo semelhante a outras formas de publicidade que já existem;
- b) ser um site que recebe pedidos de interessados na compra de determinados bens que o seu titular oferece para venda. Aqui também, a atividade desenvolvida no âmbito do site, pelo seu caráter eminentemente passivo, assemelha-se a uma mera caixa de correspondência sem que o titular esteja, positivamente, realizando a atividade de promover a circulação de mercadorias;
- c) além de receber os pedidos do interessado, o site pode ser o que se denomina um "site inteligente", pois não se limita a, passivamente, receber mensagens, mas tem condições de, por si, acolher o pedido, responder ao interessado confirmando seu recebimento, verificar a disponibilidade da mercadoria, emitir a ordem de expedição para o cliente, avisar o cliente do prazo estimado para a entrega e receber o pagamento mediante o uso de cartão de crédito ou emitir um comprovante para pagamento bancário. Além disso, o site pode emitir documentos, tais como recibos, tickets, etc. Nesta hipótese, o contrato de compra e venda de mercadoria (típico fato gerador do ICMS) é celebrado no próprio site que funciona como o "ambiente" escolhido pelas partes para realizar tal operação. (GRECO, 2000)

A conclusão do doutrinador, após ampla análise, é de que certos sítios eletrônicos, com características específicas e funções bem definidas, satisfazem os requisitos da LC 87/96,

significando com isso que a norma estadual pode prever que tais páginas sejam consideradas estabelecimentos para tributação do ICMS.

Tal afirmação não acarreta que a legislação atual seja imediatamente aplicável, mas apenas que, materialmente, há espaço para isso, com regulação anterior mediante Lei Complementar expondo sobre conflito de competência.

Conforme entendimento de Eliana Mara Soares Barasuol “pode-se afirmar que todos os Estados, ao mesmo tempo, podem entender que o fato ocorreu em seu território, dependendo do elemento de conexão adotado. A simples existência fática dessa conexão é suficiente para instaurar um conflito de competência entre os Estados, e isto significa que definir o elemento de conexão para fins de identificação da lei estadual aplicável e, além disto, definir a eficácia territorial das leis estaduais para o fim de alcançarem operações realizadas através de sites inteligentes é matéria típica prevista no artigo 146, I da CF-88 que supõe a edição de lei complementar para dispor a respeito.” (BARASSUOL, 2003)

7 PROBLEMA EM TORNO DA INCIDÊNCIA DO ICMS NO MERCADO VIRTUAL

Quando a Constituição de 1988 definiu como sendo do estado de origem o ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia, e a internet dava seus primeiros passos e em nada se assemelhava ao atual estágio em que se encontra.

Atualmente o cenário é muito diferente daquele vivenciado duas décadas atrás e a tendência, para a venda a consumidor final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do comércio eletrônico, em substituição ao sistema convencional de comércio.

Apesar da existência do diferencial de alíquotas, que se encontra previsto no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII (BRASIL, 1988), e busca favorecer os consumidores finais que não sejam contribuintes de ICMS e ainda repartir entre Estados produtores e Estados consumidores o montante de ICMS devido nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais contribuintes de ICMS, verifica-se a presença de alguns problemas conforme abordaremos.

No caso do comércio eletrônico, uma vez que a operação de compra e venda ocorreu no espaço virtual, teoricamente não incidiria a alíquota interestadual.

Assim pensa Paulo Nicholas, afirmando que resta prejudicada a finalidade constitucional de compensação dos Estados consumidores por que:

com esta nova modalidade de operações de circulação de mercadorias, os Estados mais pobres (consumidores) tendem a amargar um prejuízo cada dia maior, enquanto os Estados mais ricos (produtores) acumulam cada vez mais receita originária deste novo tipo de operação. (NICHOLAS, 2000)

Ocorre que o comércio eletrônico vem passando por crescimento vertiginoso, o que provocou a cobiça dos estados, que enxergam nele potencial aumento de arrecadação, e o acirramento dos ânimos, em nova disputa da recorrente dinâmica da "*Guerra Fiscal*".

Conforme se observa pela tabela abaixo, em apenas 10 (dez) anos houve um aumento de mais de 14 bilhões de reais em circulação de mercadorias única e exclusivamente por meio eletrônico:

Ano	Total de Vendas (em R\$ bilhões)	% em relação ao ano anterior
2001	0,54	-
2002	0,85	57,4%
2003	1,18	38,8%
2004	1,75	48,3%
2005	2,50	42,9%
2006	4,40	76,0%
2007	6,40	45,5%
2008	8,20	28,1%
2009	10,60	29,3%
2010	14,80	39,6%

Figura – <http://www.ebitempresa.com.br/informacoes-comercio-eletronico.asp>²

Estritamente sob o ponto de vista do direito positivo, não há direito a ICMS para as Unidades Federativas destinatárias, cabendo integralmente o imposto aos Estados remetentes, conforme expresso na Constituição, art. 155, §2º, VII, "b". (BRASIL, 1988)

Esta, inclusive, é a visão dos estados do Sul e Sudeste que são os mais desenvolvidos e que abrigam a maior quantidade de centros de distribuição das empresas que vendem pela Internet.

² E-BIT. **Informações de Comércio Eletrônico**. Disponível em: <<http://www.ebitempresa.com.br/informacoes-comercio-eletronico.asp>>. Acesso em: 17 abr. 2011.

Por outro lado, os Estados destinatários alegam que há injustiça fiscal e que essa precisa ser corrigida, visto que estamos diante de uma nova realidade gerada pelos avanços tecnológicos, não prevista na redação constitucional pretérita.

A solução mais apropriada para o conflito tributário inerente ao comércio eletrônico é a promulgação de Emenda Constitucional que defina a partilha do ICMS nas operações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto.

Relacionado ao tema, neste momento, encontra-se em tramitação a PEC 227/2008 que pretende a revogação do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, em razão da alteração a ser promovida no seu inciso VII, para adequar o texto constitucional à nova realidade.

8 O QUE É GUERRA FISCAL

Guerra Fiscal se trata da concessão de benefícios fiscais pelos entes da Federação na busca de aumento de investimentos privados em seus territórios.

Nas palavras de Ricardo Pires Calciolari:

A chamada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. De fato, o uso de benefícios e incentivos fiscais de forma acirradamente competitiva gerará, certamente, efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais. (CALCIOLARI, 2006)

Ensinam ainda Carlos Eduardo Cavalcanti e Sérgio Prado que:

a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. (CAVALCANTI e PRADO, 1998)

Para Júlio Cesar Grazziotin, citado por BARASSUOL (2003):

A guerra fiscal, antigamente, era travada na atração de investimentos de empresas industriais. Atualmente, alguns Estados estão fazendo guerra tributária em setores atacadistas e guerra arrecadatória. Isto é, as empresas não precisam realizar investimentos nem operacionalizar a circulação de mercadoria pelo seu território, basta apenas que documente a operação como tivesse sido realizada em determinado Estado. Estes Estados têm dividido a receita do ICMS com as empresas, em alguns casos, no percentual de 80% para as empresas e 20% para os Estados, numa relação de quatro (4) para um (1), em detrimento das finanças das demais unidades federadas. (GRAZZIOTIN, 2000)

Sobre o mesmo tema, guerra fiscal entre os Estados, o tributarista João Eloi Olenike possui a seguinte opinião:

Até o momento, o resultado da chamada "guerra fiscal" tem sido benéfico para o Brasil, no sentido de descentralizar o desenvolvimento nacional, saindo um pouco do eixo SP-RJ-MG, proporcionando um crescimento das outras regiões, que não tinham como concorrer de forma igual com as mais ricas. É um pouco cedo ainda para se analisar os resultados econômicos e sociais advindos com as implantações de grandes empresas internacionais, (principalmente montadoras de veículos), mas certamente a oferta de emprego aumentou e a região em que a empresa instalou-se vem demonstrando sinais de um maior desenvolvimento." (OLENIKE, 2000)

9 ATRIBUIÇÕES DO CONFAZ

O Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária, é um órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado, do Distrito Federal, e da União tendo sua origem a Lei Complementar 24/75 (BRASIL, 1975).

O mencionado órgão tem por finalidade promover a harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos participantes, realizando isto através da celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, conforme previsto na Constituição (art. 155, §2º, XII, "g") e na já mencionada Lei Complementar 24/75.

Conforme disposição do art. 1º do Regimento do Confaz:

Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como

colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. (BRASIL, CONFAZ, 1975)

10 O PROTOCOLO 21/2011

Na reunião do Confaz de 01 de abril de 2011, foi levado à discussão o assunto acerca da forma pela qual tem se dado a tributação do ICMS hodiernamente e, como era de se esperar, não contou com unanimidade.

Sob o argumento de que a substancial e crescente mudança do comércio convencional para o comércio eletrônico, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, foi editado o Protocolo ICMS 21/2011. (BRASIL, CAMARA FEDERAL, 2011)

O mencionado Protocolo 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, tendo sido assinado por dezoito entes federados, dentre os quais: Acre, Amapá, Para, Roraima, Rondônia; Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia; Espírito Santo; Goiás, Mato Grosso e Distrito Federal.

Nessa oportunidade, recusaram-se a assiná-lo nove Estados, quais sejam: São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais; Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Amazonas, Mato Grosso do Sul e Tocantins, tendo o protocolo sido publicado no Diário Oficial da União do dia 07 de abril de 2011.

Posteriormente, por meio dos Protocolos ICMS 30/11 com efeitos a partir de 25.04.11 e do ICMS 43/11, com efeitos a partir de 15.07.11, aderiam, respectivamente, ao protocolo 21/2011 os estados de Mato Grosso do Sul e do Tocantins.

No protocolo 21/2011, restou determinado que nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias do protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, seria responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à 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.

Restou estipulado ainda que a parcela do imposto devido à unidade federada destinatária seria obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, sendo 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo e de 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

A figura seguinte ilustra a sistemática determinada por esta norma:

Sistemática Atual	
Base de Cálculo	1.000,00
Alíquota Interna de SC	17%
ICMS de SC	170,00
TOTAL DE ICMS	170,00

Protocolo ICMS 21/2011	
Base de Cálculo	1.000,00
Alíquota Interna de SC	17%
ICMS de SC	170,00
Alíquota Interna do PI	17%
Diferença de Alíquota: Interna/PI - Interestadual/SC	170,00 - 120,00
ICMS do PI	50,00
TOTAL DE ICMS	230,00

Descrição da Operação: Consumidor final (<i>não contribuinte</i>) do estado do Piauí (PI) compra mercadoria, através de comércio eletrônico, de contribuinte do estado de Santa Catarina (SC) no valor de R\$ 1.000,00.	
---	--

Fonte: <http://jus.com.br/revista/texto/19010>

A medida adotada pelos signatários do protocolo é flagrantemente inconstitucional e incorre em "bitributação"³, tanto que tem sido questionada pelas ADI's 4565 e 4628, propostas respectivamente pelo Conselho Federal da OAB e pela CNC - Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, sendo quase certo que ocorrerá a declaração da Inconstitucionalidade do protocolo.

³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 573

O Superior Tribunal Federal, inclusive, já se posicionou a respeito do assunto, suspendendo a eficácia da Lei Estadual 6.041/2010⁴ do Piauí, que possuía conteúdo semelhante ao do predito protocolo, através de cautelar concedida na ADIN 4565, sob o argumento de que o ato impingido pelo Estado do Piauí fere frontalmente dispositivos dos artigos 5º, 150 e 152 da Constituição Federal (BRASIL, STF, 2011).

11 A PEC 227/08

Por causa de toda a problemática d'antes apresentada, o Dep. Luiz Carreira, do Democratas da Bahia, propôs a PEC 227/08.

Na Justificativa da Proposta, o congressista expôs que quando da promulgação da Constituição de 1988, foi desenhado um modelo de tributação adequado à sistemática econômica então vigente, atribuindo à Unidade Federada remetente todo o imposto correspondente às operações de saídas interestaduais com destino ao consumidor final não contribuinte do ICMS. (BRASIL, CÂMARA, 2008)

Informou ainda que, nas últimas décadas, o mercado desenvolveu novas práticas de comercialização evoluindo para o comércio eletrônico tecnicamente denominado "*e-commerce*", que se vale da rede *web* para efetivar suas transações comerciais e vem apresentando vertiginoso crescimento em detrimento das práticas de comércio convencionais. (BRASIL, CÂMARA, 2008)

Isso pôde realmente ser constatado diante da tabela apresentada anteriormente onde verificou-se um aumento de R\$ 14 bilhões de reais nas trocas comerciais decorrentes exclusivamente do comércio eletrônico, dentre os anos de 2001 e 2010.

Aduziu ainda o congressista que o comércio eletrônico tem por foco o chamado cliente virtual e possibilita o faturamento direto entre o fornecedor e o consumidor final, independentemente da localização geográfica de ambos e que atualmente tem sido um nicho de mercado utilizado não somente por empresas virtuais, mas também por empresas fisicamente estabelecidas nos mais diversos estados, que aderiram ao sistema, como forma de proteger a sua permanência no mercado. (BRASIL, CÂMARA, 2008)

Desse modo, o comércio eletrônico alcança praticamente todos os segmentos econômicos, seja de comercialização ou serviços, especialmente produtos eletroeletrônicos,

⁴ PIAUÍ. Lei Estadual n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010. Estabelece a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em relação à entrada de mercadorias ou bens oriundos de outros Estados da federação, comprados pela Internet ou por outras vias. **Diário Oficial do Estado**, Teresina, PI, 30 dez. 2010

produtos de informática, vestuários, calçados e livros, para o que existem inúmeros sites especializados.

A problemática que originou a propositura da PEC deu-se por que quando a Constituição de 1988 definiu como sendo integralmente do estado de origem o ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia, e a internet era algo muito incipiente.

Atualmente o cenário é muito diferente daquele vivenciado duas décadas atrás e a tendência, para a venda a consumidor final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do comercio eletrônico, em substituição ao sistema convencional de comércio.

A situação preocupa de forma unânime todas as unidades federadas, tendo em vista que as operações realizadas a título de faturamento direto nem sempre são alcançadas pela tributação de algum dos estados envolvidos - remetente e aquele no qual se encontra o consumidor - apresentado-se como mais uma forma de sonegação de impostos, causando distorção na arrecadação do ICMS e ocasionando perda para ambos os estados.

Pelo nosso sentir, a argumentação do congressista tem fundamento e merece ser discutida pelo nosso congresso o mais breve possível tento em vista que as transações comerciais eletrônicas tendem a se expandir ainda mais.

A manutenção da atual sistemática fere, ao nosso ver, a determinação do art. 3º, I da nossa Carta Magna que constitui um dos objetivos fundamentais de nossa república a construção de “uma sociedade, livre, justa e solidária”

Isso por que a atual regulamentação impede a redistribuição de renda fazendo com que os estados mais ricos, por deterem maiores condições de investimentos, apliquem mais recursos no desenvolvimento de novas tecnologias enquanto que os demais entes federados, por não possuírem capital, tem de se contentar em serem ultrapassados por não ter condições de competição.

12 CONCLUSÃO

Diante do que estudamos consideramos que é possível que o ICMS incida sobre as operações decorrentes do Comércio Eletrônico tendo em vista que restaram plenamente caracterizados todos os requisitos para a incidência do predito imposto.

Entretanto, tendo em vista que o Texto Constitucional não conseguiu acompanhar os avanços tecnológicos da informatização, consideramos que a nossa Carta Magna encontra-se

ultrapassada para regular a matéria, devendo portanto ser reformada para que se coadune com a realidade hodierna.

Visando esse objetivo, a propositura da PEC 227/2008 e ulterior possível aprovação iria atualizar o texto constitucional amoldando-o à nova realidade.

Isso inclusive ajudará na concretização de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja, o desenvolvimento de uma sociedade, livre, justa e solidária (BRASIL, 1988), ocasionando a diminuição das desigualdades regionais ao repartir de forma mais justa os impostos decorrentes da circulação de mercadorias no meio eletrônico.

Além disso, a aprovação da Emenda reduzirá ou até obstará, ao menos pela próxima década, o debate e a atual lide entre os Entes Federados acerca das receitas decorrentes dos Impostos oriundos do comércio eletrônico.

Todavia, caso, a Proposta não seja aprovada, uma outra solução seria recorrer ao Confaz para a celebração de um convênio em que todos os Estados e o Distrito Federal concordem em abrir mão mutuamente da tributação de ICMS na origem para partilhar a arrecadação do imposto com os estados de destino, em moldes semelhantes ao da propositura da PEC 238/08.

Desse modo as fazendas poderiam selar um acordo de paz na atual guerra que tem travado no conselho deliberativo em prol de um bem maior, qual seja, a distribuição de riquezas em nossa nação.

Mas isso não será tarefa fácil já que os Estados mais ricos tem se mostrado firmes em seu posicionamento de não partilhar a receita tributária decorrente do comércio eletrônico.

13 REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio Eletrônico: Modelos, Aspectos e Contribuições de Sua Aplicação**. São Paulo: Atlas. 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 5ª Ed. atualizada de acordo com a lei nº 11.638/07, São Paulo: Atlas, 2008

ASIAIN, Jorge Hugo. **Comercio electronico - operaciones internacionales**. Artigo. Disponível em: <<http://www.abdf.com.br/seminarios.asp>> Acesso em 03/05/11, 23h15m.

BARASUOL, Eliana Mara Soares . **Incidência do ICMS no comércio eletrônico**. Artigo. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bjp/incidencia-do-icms-no-comercio-eletronico-eliana-mara-soares-barasuol-elaborado-em-032003#ixzz1HwyRyDGs>> Acesso em 14/04/11, 12:00h

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em 14/04/11, 11h20m.

_____. Lei 5172/66. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>> Acesso em 14/04/11, 11h22m.

_____. Lei 8934/94. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm> Acesso em 20/04/11, 15h30m

_____. Lei 10406/02. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm> Acesso em 14/04/11, 11h40m.

_____. Lei complementar 87/96. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp87.htm>> Acesso em 14/04/11, 11h25m.

_____. Lei complementar 116/2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 14/04/11, 11h26m.

_____. CONFAZ. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>, acesso em 20/10/2011

_____. CAMARA FEDERAL, Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384060>> Acesso em 18/10/11, 22h00m.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL, Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4035992>>
Acesso em 10/11/11, 23h50m

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Artigo. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/cfp7/cfp_n7_art1.pdf> Acesso em 16/11/11, 23h09m

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O fato gerador do ICM**. São Paulo:Resenha Tributária. 1978.

_____.**Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ICMS - Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 2000. 320p.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 7.

E-BIT. **Informações de Comércio Eletrônico**. Disponível em: <<http://www.ebitempresa.com.br/informacoes-comercio-eletronico.asp>>. Acesso em: 17 abr. 2011.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006

GIARDINO, Cleber e ATALIBA, Geraldo. **Núcleo da definição constitucional do ICM**. RDT. vols. 25/26. Editora Revista dos Tribunais, 1983

GRAZZIOTIN, Júlio César. **Comércio eletrônico**. Seminário sobre comércio eletrônico. Porto Alegre: AFIVESC, 26 e 27/10/2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000. 207p.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 2ª Ed., São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 240

LIMEIRA, Tania M. Vidigal. E-Marketing. **O Marketing Na Internet Com Casos Brasileiros**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2003.

LUNA, André Henrique de Arruda. **O comércio eletrônico e a guerra fiscal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2862, 3 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19010>>. Acesso em: 6 nov. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2010

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 1999,

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição Federal de 1967, com a emenda nº 1 de 1969**. Ed. Forense. t. II. 1970

MEIRA JR, Wagner et al. **Sistemas de Comércio Eletrônico: Projeto e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008.

NICHOLAS, Paulo. **Comércio eletrônico e ICMS**. Disponível em: <www.direito.com.br/doutrina> Artigo. 2000. Acesso em 30/04/11, 22h52m.

O'CONNELL, Brian. **B2B.com**. Ganhando dinheiro no e-Commerce Business-to-Business. São Paulo: Makron Books, 2002.

OLENIKE, João Eloi. **A guerra fiscal.** Disponível em:
<www.tributarista.org.br/content/estudos/guerfisc.html> Acesso em 29/04/11, 09h52m.

PIAUÍ. Lei Estadual n. 6.041, de 30 de dezembro de 2010. Estabelece a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em relação à entrada de mercadorias ou bens oriundos de outros Estados da federação, comprados pela Internet ou por outras vias. **Diário Oficial do Estado**, Teresina, PI, 30 dez. 2010)

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.