

# **Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011. O posicionamento do STF e o futuro da tributação do e-commerce**

Enos da Silva Alves – Bacharel em Direito pela PUC-SP; Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS; MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI. Membro da Diretoria Tributária da ANEFAC. Advogado em São Paulo e sócio de Cardillo & Prado Rossi Sociedade de Advogados.

## **RESUMO:**

O presente trabalho tem como objeto realçar o radicalismo oriundo da guerra fiscal entre as Unidades da Federação tendo como foco principal a análise do inconstitucional Protocolo ICMS 21/2011 e de seus efeitos consoante o posicionamento do STF e a tendência da futura tributação do e-commerce no Brasil.

Palavras Chave: E-COMMERCE, ICMS, INCONSTITUCIONALIDADE. PROTOCOLO ICMS 21/2011, GUERRA FISCAL.

## **SUMÁRIO**

1. INTRODUÇÃO
2. A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011
3. O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
4. O FUTURO DA TRIBUTAÇÃO DO E-COMMERCE - CONCLUSÃO

## **1. INTRODUÇÃO**

A cada ano que passa são batidos novos recordes de vendas não presenciais feitas a partir da internet por lojas virtuais (websites) do setor do varejo *on line*, fruto do crescimento e da expansão do comércio eletrônico (e-commerce).

Em 2008, o e-commerce, que vem sendo liderado por Estados das Regiões Sul e Sudeste, notadamente São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, movimentou a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS em todo País algo em torno de R\$ 8,2 bilhões.

Ao término deste ano estima-se que cerca de 10% (dez por cento) do total do ICMS arrecadado em todo País, algo em torno de R\$ 40 bilhões, seja decorrente do e-commerce.

Como o Brasil vivencia há algum tempo ferrenha guerra fiscal, obviamente que boa parte das Unidades da Federação não ficariam inertes quanto à robusta receita de ICMS que é propiciada pelo e-commerce, ainda que para tanto tiveram que se antecipar a uma providencial reforma do Texto Constitucional para violar alguns preceitos constitucionais em detrimento dos contribuintes que, ao final, são os que mais sofrem em função das desavenças geradas pela guerra fiscal.

## **2. A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011**

De olho no montante arrecadado de ICMS sobre as vendas pelo e-commerce, Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo houveram por bem radicalizar sua postura quanto ao ICMS e se rebelaram contra os balizamentos que foram consagrados pela Constituição Federal ora em vigor.

Primeiramente alguns destes Estados criaram mecanismos de defesa próprios, a exemplo do Estado da Bahia que, ao baixar o Decreto Estadual nº 12.534, de 23 de dezembro de 2010, determinou o recolhimento por antecipação do ICMS sobre as aquisições de mercadorias feitas por consumidor final ou não contribuinte junto a lojas virtuais oriundas de outros Estados.

Em seguida tais Estados e o Distrito Federal, em nítido confronto com os Estados das Regiões Sul e Sudeste, assinaram entre si o Protocolo ICMS nº 21 de 1º de abril de 2011 “instituído” a cobrança da alíquota interestadual do ICMS em favor da respectiva Unidade Federada destinatária sobre operações e prestações de bens e serviços realizadas a consumidor final ou a não contribuinte do imposto, adquiridos de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Curioso que, de forma arbitrária e unilateral, o “acordo” firmado pelos Estados signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011 teve alcance “inclusive nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias” do mesmo, conforme constou do teor do parágrafo único de sua cláusula primeira.

Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal consagrou regra clara e objetiva quanto à incidência do ICMS no tocante às vendas interestaduais de mercadorias a consumidor final ou a não contribuinte deste imposto e em tais hipóteses deve-se adotar unicamente a alíquota interna do ICMS (prevista para a respectiva mercadoria pelo Estado de origem), não se aplicando, portanto, as alíquotas interestaduais de 7% (quando das remessas aos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo) e nem as alíquotas de 12% (quando das remessas aos Estados das Regiões Sul e Sudeste).

Neste prisma, eis os ditames dos incisos VII e VIII do parágrafo segundo do artigo 155 da Carta Magna da República:

*“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;”(destaques nossos)*

Esta regra, por ser nítida e inequívoca, dispensa qualquer regulamentação, seja no âmbito da legislação complementar federal seja no âmbito da legislação dos Estados e do Distrito Federal.

Ao se pretender apropriar parcela de receita do ICMS pertencente a outro Estado, os signatários do Protocolo ICMS 21/2011 feriram de morte o comando normativo previsto pelo artigo 152 da Constituição Federal que determina que “*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.*”

O Protocolo ICMS 21/2011 também violou o pacto federativo consagrado como cláusula pétrea a teor dos artigos 1º, 18 e 60, § 4º, inciso I, todos da Constituição Federal.

Com o advento dos citados normativos estaduais e do Protocolo ICMS nº 21/2011 instaurou-se no País verdadeiro clima de insegurança jurídica e os lojistas virtuais instalados nos Estados do Sul e Sudeste (exceto o Estado do Espírito Santo) enfrentaram inexplicável dilema, qual seja, (i) aplica-se a regra consagrada pela Constituição Federal recolhendo o ICMS calculado de acordo com a alíquota interna do Estado de origem?; (ii) ou aplica-se a regra do Protocolo ICMS 21/2011, pagando ao Estado de destino o ICMS calculado conforme a respectiva alíquota interestadual?, ou; (iii) em nítida bitributação, adota-se as duas regras ao mesmo tempo, pagando o ICMS conforme a alíquota interna definida pelo Estado de origem e também a alíquota interestadual ao Estado de destino?

Em virtude deste impasse, muitos lojistas virtuais simplesmente deixaram de vender através do e-commerce mercadorias com destino a consumidores das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo. Outros, para agradar a todos os fiscos, procederam a duplo pagamento do ICMS, encarecendo o custo do produto ou arcando com os respectivos prejuízos. Tiveram aqueles que buscaram a via judicial para afastar as ilegalidades deste protocolo ICMS 21/2011 ou até mesmo de legislação individual desses Estados, como por exemplo, a Lei do Estado da Paraíba de nº 9.582/2010 e a Lei do Estado do Piauí de nº 6.041/2010.

### **3. O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Diversas foram as ações cautelares e ações diretas de inconstitucionalidade que foram ajuizadas no Supremo Tribunal Federal - STF objetivando afastar os efeitos de leis estaduais e do Protocolo ICMS 21/2011 (a exemplo da ADI nº 4565 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil objetivando a inconstitucionalidade da Lei do Piauí nº 6.041/2010; da ADI nº 4.705, também de autoria da OAB objetivando a inconstitucionalidade da Lei da Paraíba nº 9.582/2011; da ADI 4628 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de bens, serviços e turismo – CNC arguindo a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011) e as mesmas tiveram acolhida pela Suprema Corte.

Em julgamento conjunto das ADI's nºs 4638 e 4713, realizado em 17/09/2014, o Plenário do STF declarou finalmente a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 haja vista principalmente a explícita violação do disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal.

O STF entendeu que os ditames do Protocolo configura bitributação, pois os signatários deste acordo ultrapassaram e invadiram a competência constitucional reservada aos Estados de origem das vendas pelo e-commerce que, constitucionalmente, detém a competência para exigir o imposto na venda de bens ou serviços ao consumidor final ou a não contribuinte deste imposto (ICMS) localizado em outra unidade da federação.

Esta decisão teve repercussão geral reconhecida, atingindo ao menos 52 outros processos com o mesmo tema até então sobrestados.

Ao final do citado julgamento, os Ministros do STF, por maioria de votos, modularam os efeitos da decisão determinando que a inconstitucionalidade ora declarada tenha validade a partir da data em que foi concedida a medida cautelar nas referidas ADIs, que ocorreu em 19.02.2014.

Esta modulação dos efeitos da decisão, balizada pelo STF, acolhe, de certa forma, reclamos dos Estados signatários deste Protocolo ICMS 21/2011, na medida em

que, na prática, a declaração de inconstitucionalidade ora anunciada pelo Supremo Tribunal Federal não alcança as operações porventura realizadas em data anterior ao deferimento pelo STF da medida cautelar nestas ADIs, cabendo eventual repetição/restituição de valores aos contribuintes somente às operações realizadas após 19.02.2014.

#### **4. O FUTURO DA TRIBUTAÇÃO DO E-COMMERCE - CONCLUSÃO**

Quando do mencionado julgamento pelo STF, o representante do Estado do Pará, que se manifestou em Plenário em favor do Protocolo, assinado por 20 estados, ressaltou com bastante propriedade acerca da evolução do comércio, que hoje é feito em grande parte de forma eletrônica, tendo movimentado no Brasil EM 2013, segundo ele, R\$ 28 bilhões de ICMS, de maneira que a proposta do aludido Protocolo seria uma forma de repartir a riqueza oriunda do ICMS entre as unidades da federação.

Como vimos, a forma adotada a partir do Protocolo ICMS21/2011 para a pretendida repartição de riqueza do ICMS foi, além de catastrófica, imoral e ilegal e não podia mesmo ser emplacada num Estado Democrático de Direito, como de fato não foi.

Por outro lado, assiste razão o pleito de se ter uma repartição mais justa da riqueza oriunda da arrecadação do ICMS sobre o e-commerce não sendo justo e nem razoável que doravante os Estados de origem fiquem com 100% (cem por cento) do ICMS devido nestas operações interestaduais a consumidor final e não contribuinte.

Estamos atualmente na contramão da melhor lógica a ser aplicada aos tributos sobre o consumo, pois prestigia-se atualmente quem vende (estados de origem) em detrimento de quem consome (estado de destino).

As recentes propostas de reforma tributária (a exemplo das PEC's 31/2007 e 233/2008) aliadas a balizas delineadas pelo recente Convênio ICMS 70/2014 pretendem realinhar a tributação do ICMS de forma completamente distinta, passando a se transferir (respeitada regra de transição de forma paulatina, ano a ano) maior parte do ICMS (chegando ao final ao patamar de 14%) aos estados de destino e a menor parte (algo em torno de 4%) aos estados de origem.

Especificamente no tocante ao e-commerce, cabe ressaltar que tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 197/2012 (a qual já conta com o apoio de 23 das 27 unidades da federação) que contém, em seu bojo, basicamente as mesmas premissas do Protocolo ICMS 21/2011.

A aprovação destas propostas já seria um grande avanço, mas ainda não há consenso de todas as unidades da federação e por isto ainda se arrastam indefinidas estas propostas.

Todavia, com o ritmo acelerado do crescimento do e-commerce, inclusive proveniente de sites estrangeiros, certamente os fiscos federal, estadual e municipal doravante redobrarão ainda mais a atenção e criarão outros mecanismos de controle e arrecadação de tributos sobre e-commerce e isto convergirá à aprovação de normas mais claras, quiçá até por meio de emendas constitucionais, que possam balizar de forma mais equilibrada o produto da arrecadação dos tributos decorrentes do e-commerce.

\*\*\*\*\*