

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EX-
TENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Luiz Sérgio dos Santos Sousa

ICMS no comércio eletrônico: tributação nas compras online

SÃO PAULO

2017

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EX-
TENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Luiz Sérgio dos Santos Sousa

ICMS no comércio eletrônico: tributação nas compras online

Monografia apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Prof (a), Dr. (a) – Iris Vânia Santos Rosa

SÃO PAULO

2017

Luiz Sérgio dos Santos Sousa

ICMS no comércio eletrônico: tributação nas compras online

Relatório final apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como parte das exigências para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

São Paulo, 28 de setembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Dedico esta obra a todos que estiveram
ao meu lado me ajudando e desejando
perseverança.

AGRADECIMENTOS

Agradeço as forças celestiais, gerenciadas pelo Senhor nosso Deus que sempre esteve ao meu lado em todos os momentos de minha vida, me direcionando para tomar as melhores decisões e que se alguma vez não as tomei, ele me fez refletir e ter a humildade de voltar atrás e refazer o que fiz incoerentemente, se algum dia errei, não era meu objetivo.

Gostaria de agradecer também, aos meus familiares como um todo, que sempre me apoiaram e acreditaram que eu era e sou capaz de chegar onde quisesse, mas, sempre se lembrando de ser humilde e honesto com todos, além deles, gostaria de agradecer ao Sr. Luiz Sérgio Mendes de Sousa, Maria do Socorro Pinheiro dos Santos Sousa e Luiz Fellipe dos Santos Sousa, que me apoiaram incondicionalmente, cada um à seu modo, sempre me incentivando a buscar o meu melhor.

À minha namorada, Marina Teixeira Henriques por sempre acreditar na possibilidade e construção desse trabalho e por ser minha companheira diária de lutas, derrotas e vitórias.

À minha orientadora Prof.(a) Iris Vânia Santos Rosa, pelos ensinamentos, pela atenção, paciência e amparo na edificação desta obra.

Às Profs.(as) Cristiane Pires e Anna Lucia Malerbi de Castro por todo o apoio durante os dois anos de curso, além de profissionais esplendidas, se tornaram amigas inestimáveis.

Aos meus grandes amigos acadêmicos Ryan Peres Moraes, Talita Rossy, Lena Fernandez, Rodrigo Vanzo, Felipe Serrano, Natalia Salviano, Antônio Guilherme Miranda, Carolina Keri, Edgar Nogueira, Claudia Sousa e Vanessa Sasaki pelos anos de maravilhoso companheirismo e sincera amizade.

A esta instituição de ensino, corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje enxergo um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

"Uma pessoa de raros dons intelectuais, obrigada a fazer um trabalho apenas útil, é como um jarro valioso, com as mais lindas pinturas, usado como pote de cozinha."

Arthur Schopenhauer

RESUMO

A presente monográfica trata sobre o comércio eletrônico e a sua tributação, especificamente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), nesse passo, há uma divergência interestadual na cobrança desse tributo, chegando até mesmo a bitributação. Nesse sentido, a monografia busca explicar todos os pontos divergentes e convergentes, a fim de, buscar uma possível solução, uma vez que, o Supremo Tribunal Federal, por ora, não decidiu sobre a matéria. Vale salientar que a “guerra fiscal”, se dá em razão da diferença entre alíquotas estaduais, onde alguns estados cobram 7%, já outros estados chegam a cobrar 12%, com isso, as empresas virtuais, buscam implantar suas sedes nos estados que cobram a menor alíquota, com intuito de baratear os produtos, contudo, a venda pela internet envolve compradores de todos os lugares do mundo, fazendo com que esses estados com alíquotas menores arrecadem mais. Nesse sentido, alguns estados, vislumbrando essa perda, editaram leis específicas para arrecadar esses tributos que em pouco tempo foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Palavras-Chave: ICMS. Fato Gerador. E-commerce. Bitributação. Inconstitucionalidade. Interestadual. Intermunicipal. Estado.

ABSTRACT

This monographic about Commerce and taxation, specifically the tax on movement of goods and services (ICMS), in this step, there is a divergence in the collection of this tax, Interstate coming even to double taxation. In this sense, the search to explain all points monograph divergent and convergent, in order to seek a possible solution, since the Supreme Court, however, did not decide on the matter. It is worth noting that the "war tax", in reason of the difference between State tax rates, where some States charge 7, other Member States arrive to charge 12, with this, virtual companies, seek to deploy their headquarters in States that charge the lowest rate, with order to cheapen products, however, the sale over the internet involves buyers from all over the world, causing those States with lower tax rates raise more. In this sense, some State, glimpsing this loss, edited specific laws to raise those taxes that soon were deemed unconstitutional by the Supreme Court.

Keywords: ICMS – Facto Generator – E-commerce – Double Taxation – Unconstitutionality State – Interstate Rate.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – UMA VISÃO GERAL SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO	13
1.1 Conceito de Comércio	13
1.2 Definição de Circulação	Erro! Indicador não definido.
1.3 Surgimento da Internet como Comércio Eletrônico	16
1.4 Conceito de Mercadoria para fins de incidência do ICMS	18
1.5 Conceito de Serviços para fins de incidência do ICMS	22
1.6 Comércio pela Internet	23
1.7 Comércio Eletrônico	25
1.7.1 ICMS no Comércio Eletrônico Direto	28
1.7.2 ICMS no Comércio Eletrônico Indireto	28
CAPÍTULO 2 – A EFETIVAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL POR MEIO DA INTERNET	33
2.1 Fato Gerador do ICMS	35
2.2 A Base de Cálculo do ICMS	40
2.3 Alíquotas	41
2.3.1 Alíquotas Internas	41
2.3.2 Alíquotas Interestaduais	42
CAPÍTULO 3 – PROTOCOLO 21 E JURISPRIDÊNCIAS	46
3.1 Protocolo 21	46
3.2 Caso concreto no Estado do Pará	48
3.3 Jurisprudência	50
3.4 Possíveis Soluções à Guerra Fiscal	53
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

INTRODUÇÃO

Na antiguidade, o tributo para os romanos era uma contribuição para ajudar no custeio das guerras, já para os Gregos a contribuição tinha como fins bancar os meios de defesa da coletividade.

Na idade Média sob forte influência da Igreja Católica, os senhores feudais usavam da palavra do Senhor para cobrar impostos sem qualquer finalidade coletiva, apenas com o intuito de acumular riquezas para igreja católica.

No final século XIX, com Montesquieu e a criação do Estado Democrático de Direito, origina-se o princípio da democracia e da separação dos poderes, contudo, o Estado como antiguidade, continua a se sustentar com a cobrança de tributos e impostos.

Como se pode aperceber, o tempo passa, muda-se os governantes, governo e a forma de governar, mas a essência de manutenção do Estado e das classe superiores, sempre está presente, deixando de lado o passar dos séculos. Com isso, nota-se que desde quando o homem tomou consciência de que poderia sobreviver em razão e função dos esforços de outrem, impondo o temor como forma de coação, o mesmo nunca mais buscou forma diferente de subsistir.

Nesse diapasão, no Brasil, a situação não é diferente. Colonizado por portugueses que usavam a colônia somente com o escopo de explorar tudo que fosse de algum valor e que pudesse ser barganhado, passando pela extração de pau-brasil, cana de açúcar, borracha e ouro.

Cansados com o modelo de dependência, em 1889 declara-se a independência, passando de colônia a República, transformando-se assim o modelo de governo.

Este novo modelo de governo, por sua vez, descentraliza o poder que antes era do monarca e passa para as mãos dos coronéis que na maioria das vezes exerciam o cargo de governador, mas mesmo com a idéia de estado pleno, tais mandantes, cobravam tributos para manter a desorganização que por hora era chamada de Estado.

Como nota-se, todo modelo de economia é baseado na cobrança e arrecadação de tributos, em troca de supostos benéficos, contudo, é latente que todo modelo de domínio de massa chega ao ápice e depois decai, até a mudança para um novo modelo, provavelmente baseado na cobrança de tributos.

O Brasil em especial, tem a maior carga tributária de toda América Latina e Caribe, segundo o entendimento de Letícia do Amaral, vice-presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), baseada no estudo divulgado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nesse passo, o país está enfrentando uma “guerra fiscal” entre Estados, guerra esta, que tem como coadjuvante o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e protagonista o País, que prolata e posterga a sua reforma tributária, para se autobeneficiar em razão dos altos tributos pagos pelos cidadãos.

Com isso, é atinente que enquanto a reforma tributária não passa de mera especulação, os Estados se embatem em busca de arrecadação, enquanto a Federação assiste sem tomar providências.

Logo, o conflito instala-se e prolifera-se com a intensificação das vendas por meio do comércio eletrônico, que trouxe um questionamento a respeito da cobrança do ICMS, nesse caso quem é o verdadeiro responsável pelo recolhimento, o consumidor final ou o prestador de serviço? Que alíquota deverá ser recolhida, interna ou interestadual? Essas perguntas serão respondidas no decorrer da monografia.

Outros questionamentos deverão ser feitos em relação à retenção de mercadorias por causa do não recolhimento do ICMS, nesse caso, o destinatário final (consumidor final) deverá pagar novamente o imposto, ou seja, pagar a alíquota interna (prestador de serviço ou negociador de mercadorias) e a alíquota interestadual (consumidor final), nesse caso não estaria havendo a bitributação? E ao mesmo tempo moléstia ao princípio da não cumulatividade? Em caso de retenção do produto, o que fazer? Todos esses questionamentos são decorrentes da guerra fiscal que está ocorrendo entre os Estados e o mais breve possível serão respondidas.

Por fim, qual ou quais as soluções que todos devem tomar para por fim a esta guerra fiscal? Por mais que não seja um tributo de competência privativa da união, como a mesma deverá intervir? A monografia tem por finalidade esclarecer todas essas dúvidas que surgem durante o estudo do tributo no País.

CAPÍTULO 1 – UMA VISÃO GERAL SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO

1.1 CONCEITO DE COMÉRCIO

Comércio é a atividade socioeconômica que consiste na compra e na venda de bens, mercadorias e serviços, seja para usufruir dos mesmos, vendê-los ou transformá-los, assim, segundo o Dicionário eletrônico da língua portuguesa Houaiss 1.0, comércio é: "Atividade que consiste em trocar, vender ou comprar produtos, mercadorias, valores etc.; troca de produtos por outros produtos, ou de produtos e

serviços por valores, ou de valores por outros valores, visando, num sistema de mercados, o lucro.

Percebendo a enorme dificuldade em prol da busca por uma conceituação de comércio no campo jurídico, o doutrinador se manifesta frisando tal dificuldade:

"Dessa maneira, como na grande maioria das obras doutrinárias, parte-se da suposição de entendimento de conceitos fundantes, como o de 'comércio', a despeito das várias acepções que cada palavra pode ter. Quase sempre encontramos uma definição de atividade econômica, ato de comércio ou do próprio direito comercial em si, sem avaliar sua origem" (BRAGHETTA, 2003, p. 108).

Desta forma, com o objetivo de sanar a ausência do conceito de comércio no âmbito jurídico BRAGHETTA (2003 apud DINIZ, p.656):

"Comércio. *Direito Comercial*. 1. Soma de atos de comércio praticados habitualmente, fazendo intermediação entre produtor e consumidor, com a intenção de obter lucro, e facilitando a circulação de riquezas".

Com escopo de expandir o tema em tela BRAGHETTA (2003 apud ASCARELLI, BULGARELLI, REQUIÃO, p. 5), expõe alguns ensinamentos doutrinários:

"Não basta apenas um ato de comércio para que se caracterize a atividade, mais sim que tenha os moldes de profissão habitual. Assim, tendo-o como meio de sustentação, é evidente a necessidade da intenção de lucro na prática comercial".

"É uma série de atos coordenados entre si, pelo comerciante, visando a uma finalidade comum. Mantém-se a pessoa do comerciante, através do agente, e refoge-se ao conceito dos atos isolados, para considerá-los na sua reiteração, na sua repetição, portanto por um critério quantitativo, não esquecido o critério qualitativo que é dado pela finalidade, que, no caso, é unitária".

"Comércio pressupõe três elementos, a saber: mediação, fim lucrativo e profissionalidade (habitualidade e continuidade)".

Desta forma, pode-se ter a noção de que Comércio nada mais é do que obter lucro na compra e venda de mercadorias, bens e/ou serviços de qualquer natureza, sempre sendo atrelada a essa, uma habitualidade na mediação de negócios, que no caso vem a ser a compra, a venda e prestação de serviços.

1.2 DEFINIÇÃO DE CIRCULAÇÃO

A definição de circulação, com o escopo de frisar o assunto em tela, seria a movimentação contínua e ordenada de mercadorias, tendo como objetivo principal o encaminhamento da mesma ao consumidor e/ou ao consumo.

Segundo Costa (1978), define-se "circulação" como o "encaminhamento de mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse enca-

minha mento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse da mercadoria, como não. Neste encaminhamento, é relevante qualquer operação de que resulte acréscimo de valor da mercadoria".

O que se pode extrair da contribuição dada pelo doutrinador é que no processo de circulação, a mercadoria, o objeto de consumo, que em um caso exemplificativo é adquirida ou comprada pelo consumidor, troca de posse e também de propriedade antes de chegar às mãos daquele que de fato pagou por ela. Entendendo de forma mais clara, podemos exemplificar que uma loja importa suas mercadorias, que subsequentemente, com a compra da mercadoria importada por um terceiro, passa para uma transportadora que faz o trabalho de circulação desse bem, sendo ao final entregue ao novo proprietário da coisa. Há troca de propriedade na relação de importação, de posse na relação loja transportadora e finalmente de propriedade na relação loja consumidor final.

É de suma importância atentar para o acréscimo de valor presumido atrelado a mercadoria, não ocorrendo se levada em conta situações fáticas, isoladas ou não. Frise-se que com o conjunto de operações que atualmente é feito no âmbito da circulação de mercadoria, há uma possibilidade relevante para que se possam examinar ocorrências no aumento de valor da mesma.

De forma a enriquecer o tema por hora abordado (BRAGHETTA , 2003, apud ATALIBA e GIARDINO, p. 111):

"Circula significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)". E vão além, completando: "Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá circulação, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem".

Ainda segundo os autores:

"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 típicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. A 'disponibilidade' - por ser atributo destacável do domínio - pode ou não ser titularizada pelo *dominus*".

A definição de circulação para Carvalho (1981) seria "a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado".

Sendo assim, pode-se apontar que circulação de mercadorias é mais do que uma simples transferência física de uma determinada coisa, adquirida via acordo inter partes, e sim a tradição do fruto desse acordo pelo poder jurídico alcançado com a livre disponibilidade do comprador.

1.3 SURGIMENTO DA INTERNET COMO COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio eletrônico, usualmente chamado de e-commerce ou venda não presencial, tem por escopo a transação de forma virtual por meio do computador ligado à internet. Tal acordo envolve a criação e aperfeiçoamento frequente de inúmeros outros ramos para que seja dado suporte ao e-commerce, ramos estes como, engenharia de software, marketing, propaganda, administração entre outros.

Nesse passo, desde a última década o comércio virtual vem sofrendo grandes transformações, como o aperfeiçoamento do modelo de cobrança, que introduziu nesse mercado a possibilidade de compras via cartão de crédito, boleto bancário entre outras. Além disso, este mercado tem como ponto forte a comodidade na hora de comprar, afinal não há a necessidade de sair de casa, havendo sempre uma loja virtual disponível 24 horas por dia.

Entretanto, todo esse bel-prazer das compras pelo meio virtual anda causando alguns tumultos no âmbito interestadual em razão do conflito de competência na arrecadação de tributos.

A grande discussão que envolve a matéria frisa a respeito da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), normatizado pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº. 87 de 13/09/1996 e por fim, a Lei 5.530 de 13/01/1989 do Estado do Pará.

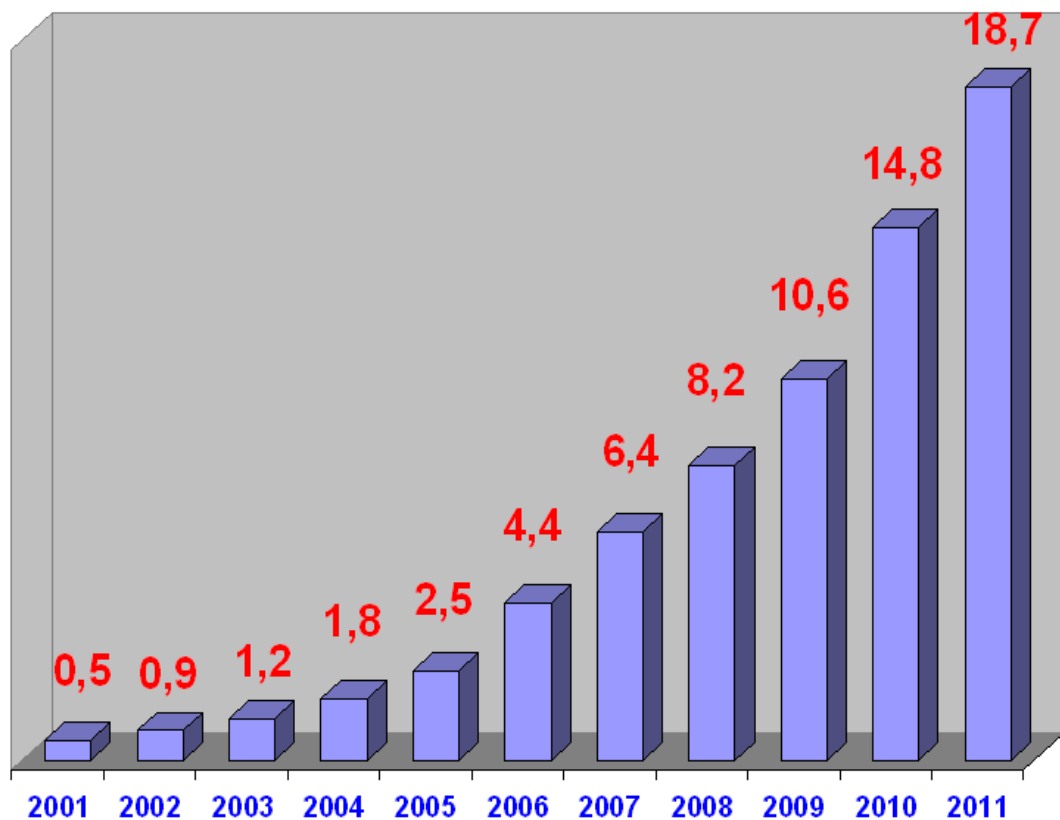
Ocorre que alguns estados com ânsia pela arrecadação do tributo, vêm de forma ilegal cobrando dubiamente os mesmos impostos, ferindo o princípio da não cumulatividade, característica pétrea do imposto em comento, nesse sentido o Doutrinador assevera:

“Percebemos, destarte, que a não cumulatividade do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna. Em outros termos, no Brasil, nem lei nem atos administrativos, podem livremente disciplinar este instituto” (CARRAZZA, 2011, p. 33).

Nessa esteira, entende-se que cabe ao Estado disciplinar sobre o ICMS, contudo, somente de forma complementar, ou seja, o estudo trata de matéria concorrente entre União e Estado.

Com isso, cabe ao Estado Membro, arrecadar ICMS sobre um mercado que cresce mais de 100% por ano, como dispõe a pesquisa feita por uma empresa especializada no estudo do comércio eletrônico e seus paradigmas, assim vislumbra-se no gráfico a proporção avançada de crescimento:

Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões



Fonte ebit - www.e-commerce.org.br

Figura 01 – Crescimento do Comércio eletrônico

Fonte: e-Bit - www.e-commerce.org.br. Exclui vendas de veículos, passagens aéreas e leilões *on-line*.

Nota-se que a pesquisa foi feita no intervalo de tempo de 2001 até 2011, apontando um crescimento que chega à aproximadamente 100% anualmente, atingindo o dobro do faturamento no ano de 2006, esse crescimento, de certa forma avançado, está diretamente associado ao poder aquisitivo do Brasileiro que cresce ano após ano, abrindo possibilidade até mesmo aos menos afortunados o poder de compra.

Desta forma, os estudos mostram o crescimento descomunal deste modelo de comércio, no entanto, o que será discutido é quem será o responsável pela arrecadação do tributo, no caso estudado, ocorre à incidência do ICMS a partir da circulação da mercadoria ou serviço que será devida ao Estado produtor ou remetente.

Nesse diapasão, o estudioso dispõe e aduz sobre a competência de arrecadação:

“Com a divulgação crescente da *internet*, um número cada vez maior de consumidores finais pode adquirir mercadorias em *sites* de produtores localizados em estados que não o de sua residência. Desta forma, a parte do ICMS que seria devida ao estado onde reside o consumidor final (decorrente da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual) será recolhida ao estado onde estiver o estabelecimento que irá promover a saída da mercadoria (estado produtor), de modo que poderá ocorrer um deslocamento do resultado da tributação dos estados consumidores para os produtores, em contradição ao pretendido pela disposição constitucional” (CEZAROTI, 2005, p. 155).

Logo, se vê a necessidade de algumas alterações na legislação vigente, para que assim haja a adequação do fato gerador do ICMS ao texto legal, para que se estabeleça a sincronia entre os dois, desmerecendo assim, qualquer disputa sobre arrecadação indevida.

1.4 CONCEITO DE MERCADORIA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Mercadoria é uma das bases de cálculos do ICMS, assim, segundo o dicionário Aurélio, Mercadoria é: “Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; Mercancia; Bem comerciável; Tangível”, com isso, nota-se que é excessivamente abrangente o conceito de mercadoria.

Nesse passo, a ideia de mercadoria está ligada a bens destinados a mercancia, ou seja, mercadoria pode ser qualquer produto que tenha como destino uma transação, logo, o imposto incide sobre aquilo que é objeto do comércio, complementando o verbo, acrescentasse ao conceito da movimentação, ou seja, para caracterizar o fato gerador do ICMS é necessário preenchimento de alguns requisitos, tais como, produto, bem como, o *animus mercantil*, envolvendo também a circulação interestadual, completando assim todos os requisitos incidentes ao imposto.

Com isso, o doutrinador escreve sobre o seu entendimento de Mercadoria:

“A distinção entre mercadoria e serviços não é puramente acadêmico, porque a tributação relativa à circulação de mercadorias é de competência dos estados, enquanto a tributação da prestação do serviço (ressalvada a prestação de serviço de transporte interestadual e de serviço de comunicação) é de competência dos municípios” (CEZAROTI, 2005, p. 58).

Na mesma esteira (CEZAROTI 2005, p. 59 apud BORGES 1856, p.250) sobre a essência de mercadoria:

“Os bens que andão em commercio, que se carregão em navio, ainda que fossem fructos da terra, a que melhor talvez coubesse o nome de gêneros; vindo a tomar-se fazendas por quase-synonimo de gêneros, e a abranger-se uns e outros no termo de mercadorias, quando empregadas no trafico mercantil”.

A legislação Pátria tentou classificar mercadoria por meio do Código Comercial, disposta na Lei n°. 556 de 25/06/1850 que sugere a essência de mercadoria por meio do seu artigo 191 do Código Comercial de 1950, que assim prolata:

Art. 191 – “O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada condição (art. 127). É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revendê-los por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante”.

Com a implementação do Código Comercial que para a época era o ápice da legislação, atenta-se que os legisladores buscaram introduzir tudo que fosse conhecido para considerarem como mercadoria, logo se abrange os bens incorpóreos e corpóreos. Com o escopo de esclarecer a situação Cezaroti (2005, p. 152), versa que "por mercadoria, devemos entender qualquer bem corpóreo suscetível de percepção pelos sentidos humanos (tato, olfato, visão, audição e paladar) diretamente ou mediante utilização de instrumentos, de modo que não há necessidade de uma manifestação material".

Corroborando em partes com o conceito de mercadoria do código comercial de 1850, alguns autores comentam sobre a definição de mercadoria, Cezaroti (2005, p. 66), “Identificam mercadoria como o bem que é produzido ou adquirido com o objetivo de ser comercializado, sem identificarem outras características para as mercadorias”.

Na mesma esteira, somente com visões diferentes acerca do entendimento doutrinário de mercadoria aduz (CEZAROTI, 2005, p. 67 apud MORAES, 1978, p. 82), “Mercadoria também é um bem objeto de comércio, com a ressalva de que somente bens móveis podem ser objeto de circulação mercantil, excluindo expressamente desse conceito os bens imóveis e os bens imateriais”.

Além disso, (CEZAROTI, 2005, p. 69 apud GRECO, 1977, p. 88) ainda sobre entendimento de mercadoria, “é tudo aquilo que for objeto de um determinado mercado, ou seja, aquilo que pertença a um determinado ramo de atividade. Este é um critério econômico, que independe da qualidade dos bens ou sujeitos envolvidos”.

Como se nota, GRECO como todos os outros doutrinadores se fundamentam em uma visão de direito subjetivo, entretanto, o doutrinador enriquece o que foi dito, considerando mercadoria quanto à natureza do objeto, quanto à atividade exercida ou da qualidade subjetiva de alguém e por fim tudo aquilo que seja objeto de um determinado mercado.

No mesmo sentido, a natureza do objeto pode ser classificada ainda como bens corpóreos, aqueles que podem ser palpáveis, podem ser percebidos pelos sentidos humanos e bens incorpóreos que seriam criados pelo setor jurídico, ou seja, criados e classificados por lei.

Outra característica é quanto à atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém, ou seja, qualquer bem móvel pode ser objeto de mercancia; sendo também objeto de uma atividade comercial.

Outrossim, a última classificação é quanto tudo que pode ser objeto de um determinado mercado, que não deixa de ser conceito econômico, por se tratar de objetos variáveis.

Nesse passo, ratificando o entendimento dos nobres doutrinadores (CEZAROTI, 2005, p. 73 apud MIRANDA, 1967, p. 489-90), que identifica mercadoria como:

“Tudo aquilo que era objeto de mercancia, ou seja, colocava especial relevo na vontade do agente de comerciar determinado bem. Referido autos expunha que todos os bens que pudessem ser objeto de atividade mercantil seriam mercadorias, não só bens corpóreos, mas também os bens incorpóreos. À exclusão dos imóveis do conceito de mercadoria, chamava de romantismo

tardio (entendido como aplicação de um conceito de direito romano já superado), porque esses bens eram objeto de atividade mercantil”.

E latente que vários doutrinadores se mobilizam com o intuito de corporificar e solidificar um conceito para mercadoria, contudo, verifica-se que todas essas definições se fundamentam em mera subjetividade, dando dessa forma margem a dupla interpretação. Logo, é atrelado sempre ao Estado legislar de forma a que venha complementar sobre o tema sempre em busca de um entendimento pacífico.

Na mesma linha, a jurisprudência direciona no sentido de considerar mercadoria como bens imóveis, quando comercializados com constância e intuito de lucro são consideradas mercadorias, baseando-se no art. 191 do Código Comercial.

Assim a Ministra Eliana Calmon (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 166.374/PE, rel. Min. José Delgado, red. p/ acórdão Min. Eliana Calmon, maioria, j. 23.8.2000, p. 1 do voto proferido pela Min. Eliana Calmon. Cópia fornecida pelo tribunal) , assevera em seu voto, “Mercadoria é o bem que está dentro do comércio e pode ser objeto do negócio jurídico entre fornecedor e consumidor”.

Desta forma, fica devidamente claro que a forma com que se conceitua mercadoria ainda está muito subjetiva, visto que vários autores não levam em consideração bens incorpórea como mercadoria, deste modo, não incidiriam no fato gerador do ICMS, não gerando assim expectativa de aferimento de numerário ao Estado.

Finalizando, é transferida aos Estados a competência de criar norma caracterizadora, apontando assim o que deve ser objeto do imposto, regionalizado no Estado do Pará, editaram a Lei 5.530 de 13/01/1989, que traz no seu artigo 39, §2º um rol de mercadorias e atividades que incidem o ICMS.

1.5 CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ICMS

O serviço tem como origem o latim, servitium, que nada mais é do que a prestação de um ofício que determinada pessoa ou várias pessoas elaboram em favor ou desfavor a outra, logo o serviço é comumente aliado à idéia de trabalho.

Nesse passo, o ofício tem por característica a intangibilidade e a incorporiedade, ou seja, não são bens palpáveis, mas fazem parte da interação do homem com o meio, assim o serviço acaba por se tornar uma característica unicamente humana, sendo dessa forma impossível de ser conservado para que seja utilizada anteriormente.

Nesse diapasão, o dicionário Aurélio (2012, p.) discrimina serviço como “ato ou feito de servir; desempenho de qualquer trabalho ou comissão; serventia”.

Corroborando com o entendimento, GRECO (2000, p. 207), assevera:

"Utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é também deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado".

Vale trazer a tona que o legislador tentou abranger o máximo de atividades possíveis ao conceituar serviço, no entanto, alguns ofícios não foram agraciados, como por exemplo, o home Banking, onde a instituição financeira oferece um serviço por telefone ou internet que o próprio usuário paga e emprega as habilidades de um colaborador do banco.

No caso em comento, o próprio usuário paga para prestar serviço para si mesmo, em razão deste fato, GRECO, sugere a permuta da expressão serviço pelo de utilidade, onde este último abrange a satisfação e o prazer dos consumidores em razão da utilização de determinado serviço ou produtos.

Vale ressaltar, que apesar da sugestão do nobre doutrinador, os meios neste caso não estão alterando os fins, em razão da subjetividade, ou seja, o conceito continua subjetivo, pois a satisfação de um cliente por determinado serviço varia de pessoa para pessoa.

1.6 COMÉRCIO PELA INTERNET

A maior finalidade do comércio feito via internet sempre foi à expansão das fronteiras comerciais entre países, ou seja, oferecer meios com que consumidores e vendedores comuniquem-se com mais facilidade. Dessa maneira, consumidores de diversas partes do planeta podem efetuar suas compras sem se quer sair de casa, evitando os abarrotados comércios urbanos e feiras livres, gerando assim mais comodidade e facilidade. Portanto, extrai-se que a particularidade específica do comércio feito pela internet é o acontecimento de uma transação comercial com inexistência de qualquer contato físico entre quem disponibiliza a mercadoria e que a compra.

Nesse diapasão, a doutrinadora aduz sobre o assunto:

"A mercadoria pode, então, ser vislumbrada em um catálogo eletrônico mostrado nas páginas da web, e, quando escolhida, faz-se o pagamento por meio de transferência eletrônica de fundos. É possível, pois, encomendar um livro, um Compact Disc, uma roupa ou até mesmo um carro dessa forma: com o computador conectado à Internet, o usuário abre a página de sua escolha, faz a opção pelo produto desejado, fornece os

dados para a entrega do produto e para o pagamento (usualmente por meio de cartão de crédito) e recebe as informações de segurança relativas à entrega da mercadoria, que geralmente se caracteriza por uma senha". (BRAGHETTA, 2003, p. 125)

Com isso, pode-se atentar que a autora enumera todas as fases de uma compra feita pela Internet, desde a fase em que o consumidor escolhe o produto que quer comprar, até a fase de pagamento do mesmo. A conclusão que se pode tirar é que viés elencado pela autora se denomina para bens, produtos de natureza material e tangíveis. No caso dos produtos intangíveis, que têm sua disponibilidade em rede, como por exemplo, jogos de computador em tempo real, têm sua entrega feita de maneira imediata, bastando a comprovação e aceitação do pagamento pelo site, nomeada como transação de tempo real.

A Internet tem como proposta primordial o rompimento de barreiras entre países, já o mercado de compra e venda dela proveniente vislumbra que esse rompimento facilite aquisições de produtos encontrados em locais distintos, aumentando cada vez mais seus lugares de atuação, fazendo com que assim uma pessoa que mora no Brasil tenha a possibilidade de comprar produtos de um site de domínio da Inglaterra.

Desta forma, não é perene dizer que há a necessidade de se abordar relações tributárias tanto no âmbito brasileiro, quanto no internacional. Nesse passo (BRAGHETTA, 2003, p. 126), aponta:

"Cabe, pois, às Administrações Públicas, permitir a competitividade aos mercados virtuais, tanto internos como internacional, criando um formato tributário que possibilite o pleno desenvolvimento dessas atividades, baseando-se principalmente nos princípios que regem a tributação e a ordem econômica. Deve ocorrer, então, uma futura adaptação da fiscalização dessa forma de comércio às práticas já existentes. Aliás, atualmente já é uma realidade a informatização da Administração Pública em seus procedimentos corriqueiros de atuação".

Por fim, é atinente frisar que a forma de se adquirir, comprar um bem ou serviço pelo meio eletrônico de comércio é inovador e inegavelmente recente, porém com possibilidades indiscutíveis para ocorrência de tributação, com vias de normas que já existem, mas ainda precisando de regras que regulamentem esse meio de operação tão novo, para que assim haja respaldo e confiança na operacionalização desse instituto. No Brasil podemos apontar o Código de Defesa do Consumidor como um grande aliado dos brasileiros.

1.7 COMÉRCIO ELETRÔNICO

Quando se pensa em consumo ou consumidor virtual, imediatamente nos vem à cabeça a ideia de Internet, atrelada inteiramente ao meio de consumo. Desta maneira, as transações contratuais relacionadas a compra e venda de mercadorias e serviços, ou seja, as chamadas relações de consumo, realizadas por meio da Internet, recebem a denominação de *Comércio Eletrônico*. Mas afinal, o que seria comércio eletrônico? É possível se utilizar do comércio eletrônico para fins de consumo? Se possível, de que forma ocorre a relação de consumo?

Atualmente, o comércio eletrônico movimentava bilhões por ano, tendo como seu ponto forte a comodidade da compra, que sempre pode ser feita de maneira célere e cada vez mais segura para o consumidor. Dessa forma, atraídos por tanta facilidade de escolha, variedade e rapidez na entrega dos produtos adquiridos, o consumidor que opta por esse tipo de compra, não se arrepende, ficando cada vez mais satisfeito e com propriedade gera uma assiduidade a esse tipo de transação.

Segundo Peixoto (2001, p. 10) há conceitos diversos formulados sob diferentes prismas.

Conceito técnico – comércio eletrônico é uma combinação de tecnologias, aplicações e procedimentos negociados que permitem a compra e venda *online* de bens e serviços entre governos, sociedades, corporações privadas e o público. Antes dos fenômenos da Internet, o meio mais utilizado era o EDI (*Electronic Data Interchange*).

Conceito econômico – comércio eletrônico é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócios, realizada esta efetuada no ambiente digital.

Conceito administrativo (privado) – comércio eletrônico é um termo genérico que descreve toda e qualquer transação comercial que se utiliza de um meio eletrônico para ser realizada. Com o uso de tecnologia se obtém a otimização do relacionamento da cadeia de suprimentos até o ponto de venda, bem como a melhora da comunicação entre a empresa e o cliente final.

Conceito jurídico – comércio eletrônico é a atividade comercial explorada através de contrato de compra e venda com a particularidade de ser este contrato celebrado em ambiente virtual, tendo por objeto a transmissão de bens físicos ou virtuais e também serviços de qualquer natureza.

Ainda segundo o mesmo autor:

"Mesmo sendo um campo novo e ainda inexplorado em toda a sua potencialidade, carecedor de políticas padronizadoras que regulem esta nova modalidade comercial nos âmbitos nacional e internacional, o comércio eletrônico já alcança altos índices de circulação de bens. Superando todas as expectativas de crescimento que foram antes previstas pelos institutos especializados em quantificar essa movimentação,

o Brasil é o principal país do bloco sul-americano em número de usuários de Internet e também de transações comerciais na rede, (...)"

Versando sobre o tema, Greco (2000, p. 77) adota o entendimento de que o termo "comércio eletrônico" tem um significado relacionado com o seu objetivo e outro com o meio de negociação. No primeiro caso, o termo diz respeito à atividade de intermediação mercantil que tenha por objeto bens corpóreos, e que abrange também a prestação de serviços realizada em um ambiente eletrônico. No segundo caso, está relacionado com o comércio de bens, corpóreos ou não, por meios eletrônicos.

Já para Cezaroti (2005, p. 151) seria, "a venda de produtos e a prestação de serviços sem uma significativa presença física, mediante a produção, distribuição e venda de produtos e serviços por meio eletrônico".

Portanto, o que se pode frisar é que o objetivo central da comercialização de bens de forma não presencial, ou seja, por meio eletrônico, é comercializar de maneira virtual bens móveis a escolha do consumidor, havendo dessa forma a intercomunicação consumidor fornecedor para que assim se consume o real escopo da transação, que seria a troca de propriedade ocorrida com a tradição.

Corroborando com o entendimento, Cezaroti (2005, p. 29), assevera:

"O aspecto fundamental para a caracterização jurídica do comércio eletrônico é o transporte das mensagens entre fornecedor e consumidor por meio de elétrons, isto é, as mensagens trocadas entre fornecedor e consumidor para a negociação do fornecimento de mercadorias e serviços são carregadas por elétrons".

Nessa mesma esteira, não obsta afirmar que a comunicação pelo meio virtual é mais simples, rápida e precisa. Fazendo que assim, consumidores de outros estados e/ou até outros países interajam com o mesmo fornecedor e/ou fornecedores diferentes, interligados por uma rede (internet) que cada vez mais objetiva o comércio, explorando por meio de sites (vitrines) expõem seus produtos e serviços.

A corrente doutrinária também elenca o comércio eletrônico conforme a maneira com que o produto que é comercializado encaminha-se ao consumidor final. Sendo o bem adquirido, imaterial, for digitalizado e o seu meio de entrega for feita via Internet, tem-se um meio de comércio eletrônico direto. Já se o bem for material, sendo necessária a intervenção de terceiros para que seja feito o seu transporte, chegado assim às mãos do consumidor final, temos um comércio eletrônico indireto.

Sobre o que foi salientado, Cezaroti (2005) leciona que, "os adjetivos 'direto' e 'indireto' são utilizados como sinônimos de imediato ou não, ou seja, dizem respeito à existência ou não de intermediários que prestarão ao fornecedor o serviço de entrega do bem contratado ao consumidor. Na hipótese da entrega do bem ser feita por meios eletrônicos, não há intermediário perceptível entre fornecedor e consumidor; na hipótese de a entrega do bem ser feita pelos meios tradicionais, haverá um intermediário para realização da entrega do bem ao consumidor (transportador)."

1.7.1 ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

Como já exposto anteriormente, a pessoa que compra pode ser o consumidor ou contribuinte do imposto fixado em qualquer unidade federativa, sendo a Internet o vetor que o conecta à compra. Os fins do comércio eletrônico direto só se tornam possíveis com a obtenção de coisa incorpórea, frente uma entrega imediata feita pela rede mundial de computadores.

Frisando a sua tributação pelo ICMS, é importante salientar a dificuldade na localização do local de ocorrência do Fato Gerador do tributo pelo Fisco, afina o que se é adquirido tem sua existência apenas no âmbito virtual.

Segundo Carlos Francisco de Sousa Maia (2011), "nas aquisições via Internet, o consumidor final ou contribuinte acessa o site da loja virtual, escolhe o produto digitalizado, faz o download e paga através de transferência entre contas ou cartão de crédito".

Portanto, nas aquisições de forma direta feitas via comércio eletrônico são mais céleres, devido o bem adquirido ser incorpóreo. Dessa forma o consumidor paga e imediatamente usufrui, como por exemplo, a comercialização de vídeo aulas e séries de TV, na qual só se é necessário fazer o download conforme pagamento.

1.7.2 ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO INDIRETO

Nesta modalidade de compra, a entrega do produto adquirido pela internet será feita por meio de terceiros, como por exemplo: correio e/ou transportadora, logo fica atinente que existe a circulação de bens.

Sendo o indivíduo que adquire o bem, o consumidor final, o Fisco do Estado consumidor fica impossibilitado de cobrar parcialmente o imposto decorrente dessa circulação, de acordo com o elencado no art. 155, § 2º, VII, b, da CF/88:

"Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Alterado pela EC-000.003-1993)

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

(...)

b) a alíquota "interna, quando o destinatário não for contribuinte dele."

Isto posto, de acordo com o regimento constitucional previsto no art. 11, I, c, da LC 87/1996, o ICMS atrelado à operação deve ser recolhido no Estado de ocorrência da transferência de domínio do bem adquirido, isto é, no local de ocorrência do fato gerador. Em detrimento disso, o Estado onde se situa o consumidor final, não irá creditar a parcela cabível relativa ao imposto, originando uma brusca desigualdade econômica, gerando perdas inestimáveis à arrecadação, acarretando futuramente em prejuízos nos investimentos feitos pelo Estado em setores fundamentais.

O Deputado Federal Luiz Carreira - DEM-BA deparou no dia 21/02/2008 a Proposta de Emenda Constitucional 227/2008, na qual ressalva o escopo de recuperar o recolhimento do ICMS, para que assim fosse restabelecida a equidade nas arrecadações advindas do imposto em tela. Segue a supracitada proposta:

"A" presente proposta de emenda à Constituição Federal tem por objetivo modificar o regime de tributação nas operações interestaduais decorrentes de vendas para o consumidor não contribuinte do ICMS, inclusive por meio eletrônico, estabelecendo que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidora final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

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.

Entretanto, 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.

Em 2006, último exercício fechado, as vendas de comércio eletrônico no Brasil atingiram a surpreendente cifra de R\$ 4,4 bilhões (crescimento de 76% em relação a 2005), realizadas através de 14,8 milhões de pedidos realizados (acréscimo de 6 milhões de pedidos em relação a 2005) e 7 milhões e *e-consumidores* (2,2 milhões de novos compradores em relação ao ano anterior).

Os números e, principalmente, as taxas de crescimento são de deixar qualquer economista com "água na boca" e refletem o ótimo momento vivido pelo comércio eletrônico no Brasil.

Previsões da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico indicam que, mantida a taxa média de crescimento dos últimos anos, o que é plenamente factível, ao final da década, o faturamento anual nas vendas on-line no país chegarão a atingir R\$ 12 bilhões, num mercado consumidor de 19,2 milhões de pessoas, o que representará algo próximo a 10% da população brasileira.

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. 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.

O *e-commerce* alcança praticamente todos os segmentos econômicos, seja de comercialização ou serviços, especialmente produtos eletroeletrônicos, produtos de informática, vestuários, calçados e livros, para o que existem inúmeros sites especializados.

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 *e-commerce*, 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- se apresentado como mais uma forma de sonegação de impostos, causando distorção na arrecadação do ICMS e ocasionando perda para ambos os estados.

A alternativa encontrada que apresentou maior segurança jurídica para a adoção de medidas a respeito da matéria foi a de que o imposto seja repartido entre as unidades federadas de origem e do destino, assim como ocorre nas operações interestaduais realizadas através dos meios tradicionais de comercialização.

No art. 2º da proposta, propõe-se 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.”.

Sabe-se que tal proposta foi apensada com o escopo de equilibrar a distribuição da receita tributária, pois enquanto não houver uma solução cabível e que também dê regimento ao problema, os estados produtores continuarão tendo uma receita de ICMS maior do que os estados consumidores.

Dada a facilidade que a Internet oferece não se pode apontar que a desigualdade na receita de ICMS seja por dolo. Afinal, o princípio único da Internet é a quebra de barreiras, ou seja, quanto mais o Estado consumidor transfere parte de seu comércio para estados maiores e com mais desenvolvimento social e tecnológico, os mesmos aumentam sua receita e assim continuam a produzir e fornecer serviços na rede global de computadores.

CAPÍTULO 2 – A EFETIVAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL POR MEIO DA INTERNET

O crescimento das compras realizadas por meio da Internet vem cada vez se tornando mais corriqueira no âmbito comercial, haja vista que grande parcela da população mundial simpatiza e prefere esse meio, por conta da extrema comodidade por ele empregada. Dessa forma, já é real o pensamento de que o consumidor vem a cada dia tornando-se mais assíduo, por conta de inúmeros atrativos como o de se quer precisar sair de casa para adquirir um produto, ter a possibilidade de acesso em tempo integral, saindo assim do modo de varejo comum, o qual tem tempo determinado de funcionamento.

Nessa mesma esteira, Loyola (2001) enfatiza que “o comércio eletrônico não muda o significado tradicional do varejo, pelo contrário, é possível reforçá-lo”.

Dentro desse crescimento e fortalecimento do varejo por um viés diferente trilhado a partir do conhecimento compartilhado pela autora, também podemos expor o avanço no profissionalismo dos sites de compra e venda pela Internet, que a cada dia vêm se aperfeiçoando em termos de segurança para o consumidor, políticas de compras variadas, sistema seguro de cadastro de clientes, políticas de envio de mercadorias cada vez mais rápidas, sistema de pagamento seguro por meio de cartão de crédito e a inserção do boleto bancário também como meio de pagamento, englobando assim outra parcela de clientes, no caso àqueles que têm receito de comprar via cartão de crédito.

Frise-se que mesmo com o rol de benefícios oferecidos pelos sites de compra e venda pela Internet elencados anteriormente, é propício dizer que nos dias atuais o motivo que de fato fixou esse novo viés de comércio, efetivando assim sua procura descomunal e aumento de operações nele feitas, foi que os sites oferecem uma variedade de coisas em suas home pages que em 99% das vezes não se encontram nas lojas físicas localizadas na cidade do consumidor, fazendo com que o mesmo, já pensando na exclusividade do produto, venha a adquiri-lo pela Internet, ou seja, o comércio eletrônico também oferece exclusividade, produtos diferenciados e com preços bem mais em conta.

Com o escopo de enriquecer e incorporar mais ainda tema em tela, a doutrinadora exterioriza sua opinião:

“O comércio eletrônico requer, necessariamente, dois ou mais computadores com a possibilidade de se comunicarem, já que o produto é conhecido, demonstrado e vendido por meios eletrônicos. O cliente, ao escolher esse canal para adquirir produtos, tem a possibilidade de acesso em tempo integral (diferentemente da forma de varejo tradicional, na qual o estabelecimento funciona num período de tempo predeterminado) com a possibilidade de fazê-lo sem sequer sair de casa, ou seja, sem necessidade de locomoção”. (BRAGHETTA, 2003, p. 129)

Nesse passo, Alexandre Libório Dias Pereira define:

“O comércio eletrônico traduz-se na negociação realizada por via eletrônica, isto é, através do processamento e transmissão eletrônica de dados, incluindo texto, som e imagem”. Dentro das diversas atividades que abrange são de destacar o comércio eletrônico de bens e serviços, a entrega em linha de conteúdo digital multimedia, a transferência financeira eletrônica, o comércio eletrônico de ações, conhecimento de embarque eletrônico, leilões comerciais, concepção e engenharia em cooperação, pesquisa em linha das melhores fontes para aquisições (*sourcing*), contratos públicos, comercialização directa ao consumidor e serviços pós-venda. Assim, o comércio eletrônico envolve não apenas produtos (por ex., equipamentos médicos especializados), mas também serviços (por ex., serviços de informação, serviços financeiro e jurídico), traduzindo-se no exercício de atividades tradicionais (por ex., cuidados de saúde, educação) e de atividades novas (por ex., centros comerciais virtuais). (PEREIRA, 1999, p. 14)

A partir da leitura do conceito dado pelo autor, pode-se chegar a conclusão de que o mesmo aponta as inúmeras faces que o comércio eletrônico têm. Primeiramente enfatiza o meio de negociação realizada por esse meio, explorando imagens, sons e textos. Em seguida demonstra as diversas atividades oferecidas pelo comércio eletrônico, que ultrapassam o corriqueiro, o comum, o grande exemplo seria a utilização dos serviços pós-venda, mostrando que mesmo depois da compra o site ainda disponibiliza assistências de maneira que não interfira na comodidade do cliente, mostrando assim que o comércio por meio eletrônico não se atém só a venda de produtos, mas também fornece serviços.

Desta forma é correto afirmar que há uma concreta efetivação nas operações comerciais feitas pela Internet, tendo em vista todas as características elencadas anteriormente e que fazem com que este novo ramo comercial venha ser o predileto de uma maioria esmagadora.

2.1 FATO GERADOR DO ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (ICMS) tem como núcleo a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal e de comunicação, mesmo os que são iniciados no exterior.

Assim o artigo 155 da Constituição Federal, expõe:

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II – operações relativas à **circulação** de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Nesse passo, Sabbag (2012,) entende que o núcleo do ICMS é o fato da transferência de titularidade da propriedade e assim classifica circulação como:

“A mudança de titularidade jurídica do bem (não é a mera movimentação “física”, mas a circulação jurídica do bem “”. O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro”.

Portanto, é pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que quando a mercadoria "circula" transfere-se a propriedade e não a posse, levando à julgamento pelo tribunal sob égide, que asseverou:

EMENTA: ICMS. Saída física de mercadoria para filial da empresa. Não incidência do tributo. Súmula nº. 166, do STJ. Não Constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Resp113. 268/RS 2ª T., rel. Min. Hélio Mosimman, j. 03-02-1998).

Desta forma, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166, ratificando e pacificando de uma vez por todas, a inteligência da egrégia corte no sentido de não se considerar a incidência do fato gerador do ICMS no mero deslocamento da mercadoria para estabelecimento diverso, mas que é do mesmo contribuinte, ou seja, havendo somente uma transferência de posse, senão atentemos à Súmula:

Súmula 166 – “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Com isso, outro aspecto importante do fato gerador que devemos levar em consideração é o aspecto territorial, visto que o local de ocorrência do fato gerador é o responsável pelo recolhimento do respectivo imposto, tal aspecto espacial se prioriza, de forma que, este irá basear-se no exercício do poder de tributar de um determinado estado, logo, o local onde ocorre o fato gerador será o responsável tributário, tendo a prerrogativa de direito na instituição de alíquota e cobrança do ICMS, em outras palavras, no sentido de poder legislar complementarmente e executar o imposto devido.

Desse modo, outro aspecto a ser analisado é o aspecto espacial do fato gerador, disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, “a” e “d” da Constituição Federal de 1988, que remete ao âmbito Estadual a competência para legislar de forma complementar sobre a definição do estabelecimento responsável para cobrança do ICMS.

Art. 155 – Compete à lei complementar:

a) definir seus contribuintes.

[...]

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.

Ademais, a lei complementar nº. 87/96 (Lei Kandir), no seu art. 11 tem a seguinte redação:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) a 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 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;
 - f) aquele onde se realiza a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- [...]

§3º. Para efeito desta Lei Complementar, **estabelecimento é local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias**, observando, 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;
- II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;
- III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado em comércio ambulante e na captura de pescado.

Isto posto, nota-se que o ICMS tem como essência o fato atrelado à circulação, sendo este fato a tradição da mercadoria, não precisando necessariamente ser uma circulação jurídica, de um determinado bem ou a prestação de um serviço, logo mesmo que esta circulação não se conclua juridicamente o imposto será devido ao fisco.

Deste modo, é possível extrair que a legislação que vigora atualmente, frisa que o estado aonde é realizado a operação de circulação de mercadoria é que tem a competência na instituição e cobrança do ICMS, visto que de acordo com o artigo 11, I, "a", da Lei Complementar nº 87/96 a via basilar para que seja determinado o local da ocorrência do fato gerador do ICMS, deve-se levar em consideração o local do estabelecimento aonde se encontra a mercadoria no instante em que se consuma o fato gerador, que no caso será a saída da mercadoria do estabelecimento.

O artigo 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, aponta:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]

Cezaroti (2005) define estabelecimento como "uma entidade de fato na qual serão reunidos o aspecto espacial e o suporte físico a uma determinada atividade profissional. Da afirmação de que o estabelecimento é uma entidade que não tem personalidade jurídica decorre que essa última não é exigência inafastável para que tenha capacidade tributária".

O artigo 126, III, do Código Tributário Nacional (CTN), elenca o questionamento:

Art. 126 - A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou várias vezes através de súmulas sobre o tema, o que segue:

Súmula. 129 – O exportador adquire direito de transferência do crédito do ICMS quando realiza a exportação dos produtos e não ao estocar a matéria-prima;

Súmula. 135- O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes;

Súmula. 152 – Na venda pelo segurador, de bens salvados de sinistros, não incide o ICMS;

Súmula. 155 – O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio;

Súmula. 163 – O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimento similar constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação;

Súmula 166 - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula 198 - Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS.

Súmula 237 - Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

Corroborando com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça o Supremo Tribunal Federal elenca também um rol de súmulas sobre casos de incidência do ICMS, o que segue:

Súmula 536 - São objetivamente imunes ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula 572 - No cálculo de ICMS devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

Súmula 573 - Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula 660 - Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto.

Súmula 661 - Na entrada de mercadoria importado do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro.

Súmula 662 - É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravadas em fitas de videocassete.

Nesse sentido, o fato gerador se constituído a uma ideia jurídica e também contábil que vem a representar um fato isolado ou um conjunto de fatos, no qual, o legislador vincula o aparecimento de uma sujeição jurídica de pagar um tributo, nesse passo o doutrinador Ataliba (2001, p.56), preleciona:

“Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominamos hipóteses de incidência ao conceito legal, descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato, conjunto de circunstâncias de fato e fato impondível efetivamente acontecido num determinado tempo ou local, configurando rigorosamente a hipóteses de incidência”.

Por fim, nota-se que as leis, artigos e súmulas citados anteriormente tentam superar e até mesmo tipificar o fato gerador do ICMS, porém, não sendo muito bem sucedidos. Atentando que pela quantidade de súmulas já editadas, nesse passo, um ponto a ser analisado atreladamente ao fato gerador do ICMS seria a base de cálculo, integrante essencial para a ocorrência do fato gerador.

2.2 A BASE DE CALCULO DO ICMS

A base de cálculo do ICMS é deliberada pelo valor principal do bem ou serviço vinculado ao valor acessório, que é o valor cobrado pelo transporte do bem (frete), chegando assim ao denominador comum.

Este denominador segundo Sabbag (2012) é fundamentado:

- a) O valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) O preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;
- c) O valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de cambio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

Para um melhor entendimento, pode-se exemplificar, se o consumidor efetua uma compra de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) em um referido site de compras e o mesmo vem a cobra R\$ 200,00 (duzentos reais) referentes ao valor do transporte da compra (frete), integrará a base de cálculo para fins de cobrança de ICMS o valor global, ou seja, os R\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos reais).

2.3 ALÍQUOTAS

A alíquota e componente da base de cálculo, deste modo, vale trazer a balia o art. 155 da Constituição Federal, que assim aduz:

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

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflitos específicos que envolva interessa de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

No tocante a competência de fixação da alíquota é de maneira concorrente, isto é, compete ao Estado estipular as alíquotas internas e à União estipular as alíquotas interestaduais.

2.3.1 ALÍQUOTAS INTERNAS

A alíquota nada mais é do que o percentual estável ou alterável que será inerente como embasamento da base de cálculo, deste modo, pode-se rotular a alíquota em estável, quando é determinada e atinge todos os contribuintes, à exemplo do Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços e em contrapartida, temos as alíquotas alteráveis, as quais são orçadas de acordo com a sua base de cálculo, desta forma, têm-se o Imposto de Renda como exemplo.

Nesse passo, as alíquotas de caráter interno são livremente estipuladas pelos Estados, onde devem obedecer aos limites mínimos e máximos frisados pelo Senado por intermédio de resolução.

No estado do Pará a alíquota estipulada condiz com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, sendo essas elencadas pela Lei 5.530 de 13/01/1989, especificamente no artigo 12 que aponta os produtos e serviços que não estão descritos ou mencionados na lei, cabendo ao inciso VII do supracitado artigo, que define a alíquota a ser arrecadado nas demais operações, o que é exposto:

Art. 12 – As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na forma seguinte:

[...]

VII – a alíquota de 17% (dezesete por cento), nas demais operações e prestações.

Por fim, a alíquota cobrada no âmbito estadual encontra-se dentro dos limites fixados pelo Senado Federal, satisfazendo, portanto a Carta Magna.

2.3.2 ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS

As alíquotas interestaduais são estipuladas de acordo com as regiões, ao qual o mestre SABBAG (2012, p. 1066) aduz:

- a) Alíquota de 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo;
- b) Alíquota de 12% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste;
- c) Alíquota de 17% ou 18% para operações de importação.

Logo, abreviando a sistemática do art. 155, §2º, VII e VIII da Constituição Federal, temos o seguinte:

- a) Operações interestaduais: o ICMS, por óbvio, compete ao Estado em que se realizou a operação. Se esta ocorrer no Distrito Federal (operação intradistrital), o imposto caberá ao DF;**
- b) Operações de importação: o ICMS cabe ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, mesmo que o bem haja ingressado no território nacional por Estado diverso do destinatário;**
- c) Operações interestadual: o ICMS tem aqui uma sistemática peculiar, dependendo da atividade exercida pelo destinatário (consumidor final) da mercadoria – se contribuinte ou não. (Grifo Nosso)**

Nessa linha, Sabbag (2012, p.1065-66) exemplifica como se aplica as regras do ICMS entre as regiões e entre os contribuintes e não contribuintes, a seguir:

Operações entre Contribuintes: Regiões Sudeste e Sul pagam 7% de ICMS para as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, contudo estas mesmas regiões que oram pagam 7% se forem originárias do produto ou serviço pagam aos Estados do Sul e Sudeste 12% (Grifo Nosso).

No caso supracitado, os estados de origem, quais sejam, Sul e Sudeste, pagam aos outros estados uma alíquota interestadual de 7% (sete por cento), enquanto, os outros estados pagam 12% (doze por cento) se forem originários das mercadorias ou serviços, desse modo, é aparente a discrepância entre as alíquotas, sendo beneficiados somente os estados situados naquela região.

Enquanto as operações interestaduais com destinatários não contribuintes são cobradas a alíquota interna, assim, tanto faz o estado originário, a alíquota cobrada será a interna.

Desse modo, SABBAG (2012, p. 1067-68) descreve algumas situações que podem ocorrer para contribuintes e não contribuintes, respectivamente:

Exemplo 1 – Contribuintes - Uma loja na cidade de Campinas-SP vende por R\$ 1.000,00 (mil reais) um aparelho doméstico a um consumidor (pessoa física) da cidade de Guaxupé-Mg, devendo ser entregue o bem em domicílio. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas do imposto são:

- Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;
- Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;
- Alíquota Interestadual é de 12%

Resposta: Sobre a operação, incidirá ICMS na alíquota de 18% ($18\% \times R\$ 1.000,00 = R\$ 180,00$) – Alíquota do Estado de Origem (São Paulo), a quem cabe o valor total do imposto a ser recolhido.

Cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a alíquota interna (Estado de Destino) e a alíquota interestadual – a recolha deve se dar na entrada da mercadoria ou na utilização dos serviços pelo estabelecimento destinatário.

Exemplo 2 – Não contribuintes – Um estabelecimento atacadista na cidade de Campinas-SP vende um lote de aparelhos domésticos por R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a um estabelecimento varejista da cidade de Guaxupé-Mg. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas do imposto são:

- Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;
- Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;
- Alíquota interestadual é de 12%.

Resposta: Para o estado de origem, isto é, São Paulo, recolher-se-á o imposto na alíquota de 12% ($12\% \times R\$ 100.000,00 = R\$ 12.000,00$) alíquota interestadual (art. 155, §2º, VIII, “a”, CF).

Para o Estado de destino, isto é, Minas Gerais, recolher-se-á o imposto na alíquota de 5% [$(17\% - 12\%) \times R\$ 100.000,00 = R\$ 5.000,00$] – diferença entre a alíquota interna do Estado de destino (MG) e a alíquota interestadual (art. 155, §2º, VIII, CF).

Afinal, conclui-se que se o consumidor final for comerciante, produtor, industrial ou equiparado à qualquer um dos destinatários descritos no art. 155, §2, VII, “a” e VIII da CF será cobrado a alíquota do Estado de origem e cabe ao Estado de des-

tino a diferença entre as alíquotas do Estado de destino subtraído da Alíquota interestadual.

Já para o consumidor não contribuinte, somente recolhe a alíquota do estado de origem, não importando à alíquota interestadual, tão pouco, a alíquota do Estado de destino.

Outro ponto a ser explorado é no caso de o destinatário da mercadoria, em uma operação interestadual, sendo contribuinte do imposto, não for consumidor final, SABBAG (2012, p. 1069), exemplifica:

Um estabelecimento atacadista na cidade de Campinas-SP vende um lote de aparelhos domésticos por R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a um estabelecimento varejista da cidade de Gaxupé-MG, para revenda. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas do imposto são:

- Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;
- Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;
- Alíquota Interestadual é de 12%.

Resposta: Sobre a operação, incidirá ICMS na alíquota de 12% ($12\% \times R\$ 100.000,00 = 12.000,00$) – alíquota interestadual, ao Estado de origem, isto é, São Paulo. Ao Estado de destino, Minas Gerais, somente serão devidas o ICMS relativo à próxima operação (revenda da mercadoria).

Logo, o imposto sobre a circulação incidirá inicialmente no Estado de saída da mercadoria, isto é, estado de origem, e a posteriori será cobrada a alíquota referente à outra operação.

CAPÍTULO 3 – PROTOCOLO 21 E JURISPRIDÊNCIAS

3.1 Protocolo 21

O protocolo 21 é um acordo firmado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Distrito Federal, com o intuito de amenizar e solucionar a “guerra fiscal”, hostilizada pelos Estados membros da Federação.

Este acordo impõe normas a serem seguidas pelos estados membros, contudo, alguns deles notaram que deixariam de obter receita assinando o acordo, a exemplo, o estado de São Paulo, que tem a maior receita derivado da arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

O protocolo 21 consiste, portanto, no recolhimento do ICMS tanto pelo estado produtor que recolherá a sua alíquota nos padrões já estabelecidos, sua alíquota interestadual e a inovação trazida pelo protocolo que é o recolhimento pelo estado consumidor na forma da alíquota interna, caso seja de produtos ou serviços oriundos da Região Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo e 12% (doze por cento) de serviços e produtos oriundos das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Estado do Espírito Santo.

A inovação trazida pelo protocolo confronta o texto constitucional consubstanciado no artigo 155 da Carta Magna, motivo gerador da ilegalidade da cobrança.

Logo, alguns Estados usando da libertinagem, entram com Ação Direta de Inconstitucionalidade em face de Estados distintos que usam de todos os meios para se autobeneficiar, chegando à revogar a lei objeto da ADIN e às vésperas do julgamento de mérito pelo Supremo Tribunal Federal para vincularem a decisão da suprema corte pelo arquivamento, em razão da perda do objeto.

Pós-julgamento, o Estado se vale do instituto da repristinação para mudar a lei, mas continuar com os incentivos fiscais, nesse passo, o STF notou o reiterado ajuizamento de ADIN'S com méritos congêneres, que na verdade tinham o intuito de fraudar a jurisdição.

Ao tomar conhecimento do fato, os membros da Suprema Corte começaram a adotar uma postura coercitiva e pedagógica, no sentido de aplicar a restituição dos valores acrescida de juros e multa por parte do Estado.

Nesse diapasão, o protocolo assinado pelos Estados os vincula a uma obrigatoriedade, que é seguir as normas pactuadas, logo, os estados que não fazem parte do protocolo 21 ao negociarem com os estados membros do protocolo serão obrigados a recolher diversas vezes, forçando os proprietários de lojas virtuais a ingressarem judicialmente questionando a validade do protocolo.

Em análise a inúmeras ADIN'S (Ações Diretas de Inconstitucionalidade) dentre elas, a ADIM n°. 4713 e 4628 da Confederação Nacional da Indústria e Confederação Nacional do Comércio, respectivamente apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal que entendeu e julgou pela inconstitucionalidade do referido protocolo por molestar a Carta Magna ao tributar dubiamente os contribuintes.

A fundamentação assentada pelo Egrégio Tribunal foi referida ao art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição Federal, onde assevera que "cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

O ICMS é um imposto não cumulativo, significa que em cada operação o contribuinte credita, isto é, credita-se na aquisição e na venda, a diferenciação se caracteriza pelo ente federado que irá recolher, nesse diapasão, alguns estados estão adotando o regime de substituição tributária, que consiste na arrecadação de um só ente federado, este método está sendo implantado para simplificar a cadeia de

cobrança do imposto, contudo, o instituto da substituição tributária não é objeto da análise do projeto.

Por fim, o protocolo 21 realizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e assinado pelos estados não tem o poder obrigacional de vincular os referidos estados às normas do protocolo, isto é, o protocolo 21 é somente um acordo entre compatriotas, portanto, não obriga legalmente os estados a seguirem.

3.2 CASO CONCRETO NO ESTADO DO PARÁ

O Estado do Pará por meio de seu Governador Simão Jatene, assinou o protocolo 21, onde se comprometeu em seguir as normas elencadas no pacto, dentro das quais, a cobrança do ICMS em caso de Estado produtor com base na alíquota interestadual, cabe ao Estado consumidor recolher as alíquotas internas.

Desse modo, o estado do Pará se comprometeu a arrecadar a alíquota de 17% (dezessete por cento) referentes à quota interestadual, caso seja o estado produtor e 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento) dependendo do estado de origem.

Nesse passo, a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Pará considerou como retido, produtos de várias empresas que não recolheram o ICMS estabelecido referente ao protocolo 21, sentindo-se lesada, a rede de lojas Nova Pontocom Comércio Eletrônico Sociedade Anônima, com nome fantasia de Pontofrio.com, empresa de direito privado, situada à Rua Gomes de Carvalho n°. 1609, CEP n°. 04.547-006, São Paulo capital, por intermédio de sua assessoria jurídica a Pontofrio.com, interpôs mandado de segurança com pedido de liminar para assegurar o direito líquido e certo do seu consumidor final de receber a mercadoria em sua residência.

O Tribunal de Justiça do Estado do Pará, por meio do seu Desembargador Constantino Augusto Guerreiro, recebeu o referido mandado e concedeu a liminar com base no julgamento preliminar do Supremo Tribunal Federal ao qual analisou a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n°. 4565, na sessão de 07/04/2011, suspendendo, com efeito, ex tuc, a lei 6.014 do Estado do Piauí, impedindo a cobrança do ICMS nas transações de compra e venda acima mencionada, ou seja, de forma não presencial no estabelecimento do remetente, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, de modo a justificar o requisito do *fumus boni iuris* no manejo do presente *writ of mandamus*.

O *periculum in mora* da decisão impugnada, responsável pela enorme delong processual que poderia acarretar dano irreparável ou de difícil reparação ao Impetrante, obrigando-o ao pagamento de ICMS em caso de remessa de mercadorias interestaduais aos consumidores finais de forma não presencial (internet, telemarketing ou showroom).

Aludindo à concessão de liminar dada pelo Desembargador Constantino A. Guerreiro, o Estado por meio de seus procuradores, não satisfeitos com a decisão ingressou com Agravo Interno que foi apreciado pelas Câmaras Cíveis Reunidas, que decidiram:

Ementa: constitucional e tributário. agravo interno em mandado de segurança preventivo. preliminares rejeitadas. mérito. pedido liminar para obstar a cobrança de icms no estabelecimento do remetente nas compras interestaduais de forma não presencial por meio da internet, telemarketing e showroom. presença do fumus boni iuris e do periculum in mora. recurso conhecido e improvido.

Desse modo, o nobre desembargador Constantino Augusto Guerreiro decide:

Vistos, relatados e discutidos os autos, em que são partes as acima identificadas, acordam os Desembargadores que integram as Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, por unanimidade de votos em CONHECER do recurso e lhe NEGAR PROVIMENTO, mantendo a decisão agravada, nos termos do voto do relator. Plenário das Câmaras Cíveis Reunidas, Tribunal de Justiça do Estado do Pará, aos trinta e um (31) dias do mês de maio do ano de dois mil e onze (2011).

Não satisfeito com a decisão divulgada pelo desembargador, novamente o agravante ingressou com Recurso especial em Agravo Interno do Agravo de Instrumento para análise pela Câmara Cível Reunida.

Assim, a egrégia Câmara Cível Reunida promulga seu entendimento por meio do Acórdão 97802, que segue:

Acórdão 97802 - comarca: Belém - câmaras cíveis reunidas - data de julgamento: 31/05/2011 - proc. nº. 20113008885-5 - rec.: agravo em mandado de segurança - relator (a): dês (a). Constantino augusto guerreiro - impetrante: ponto frio. com comércio eletrônico s/a (adv. MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES E TATIANE APARECIDA MORA XAVIER) impetrado : SECRETARIO DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ litisconsorte : Estado do Pará (adv. ELÍSIO AUGUSTO VELLOSO BASTOS E ADV. PAULO DE TARSO KLAUTAU FILHO - proc.) EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PRELIMINARES REJEITADAS. MÉRITO. PEDIDO LIMINAR PARA OBSTAR A COBRANÇA DE ICMS NO ESTABELECIMENTO DO REMETENTE NAS COMPRAS INTERESTADUAIS DE FORMA NÃO PRESENCIAL POR MEIO DA INTERNET. TELEMARKEITING E SHOWROOM. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Assim, conclui-se que o acordo estabelecido pelos estados por meio do protocolo 21 não surtiu efeito algum, a não ser o aumento de ações junto aos Tribunais de

Justiça e Órgão Superiores para analisarem sobre a infringência ao direito líquido e certo dos contribuintes.

3.3 JURISPRUDÊNCIAS

No que tange a determinação de jurisprudência sobre a cobrança de ICMS, os Tribunais brasileiros estão bem determinados, desse modo o Tribunal de Justiça do Estado do Pará, em face de seus Desembargadores, vieram a decidir:

Acórdão 96398 – Comarca: Belém – 3ª Câmara Cível Isolada – Data do Julgamento 17/03/2011 – Proc. N°. 200830056740 – Rec.: Apelação Cível – Relator: Des. MARIA RITA LIMA XAVIER – Apelante: João Pereira Filho (Adv. Cláudio Augusto Azevedo Meira e outros). Apelado: ESTADO DO PARÁ (Fazenda Pública Estadual). EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS ALÍQUOTA INTERESTADUAL CHEIA (17%). ART. 155, II E § 2º, VII E VIII, DA CF/88. LEGALIDADE DA COBRANÇA. ATO DE COMÉRCIO. MÁQUINA ELETRÔNICA. BEM DO ATIVO FIXO IMOBILIZADO. NÃO DEMONSTRADO. SÚMULA Nº 660 DO STF. INAPLICABILIDADE. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

A Desembargadora Maria Rita Lima Xavier, decide pelo improvimento da apelação com base na Súmula n°. 660 da Corte Suprema que aduz pela não incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto.

Desse modo o Superior Tribunal de Justiça ao analisar caso similar, decide:

EDcl no RESP 125851 – Comarca: Minas Gerais – 1ª Turma. Data do Julgamento: 24/02/2000 – Proc. n°. 1997/0022280-2 – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Recorrido: TECNOLOGIAS ASSOCIADAS LTDA (Adv. JOSÉ LUIZ GOUVEIA RIOS e Outros). Desembargador MILTON LUIZ PEREIRA. EMENTA: Processual Civil. Embargos de Declaração (art. 535, I e II, CPC). Desajustada à Questão Jurídica Resolvida. Contradição Inexistente.

1. Demonstrado que a ementa do Acórdão está desajustada à questão jurídica examinada e resolvida, adéqua novo resumo, assim dirigido: "Tributário. Painéis Eletrônicos. Produção, Comércio e Instalação. ICMS. ISS. Decreto-Lei 406/68 - Arts. 2º, I, e 8º - item 48. Decreto Lei 834/69. 1. A preponderância do valor do negócio jurídico representado pela venda dos painéis eletrônicos sobre aquele da mão-de-obra é critério objetivo de convencimento. Dito critério tem servido para o fim de separar as hipóteses, facilitando a interpretação dos itens da Lista de Serviços. 2. A venda de produto fabricado por empresa industrial, seguida de instalação pela vendedora (a mesma que vende e instala), em operações comprovadamente contínuas ou simultâneas, certo que o adquirente não forneceu material algum ('exclusivamente' - item 48 - Lista de Serviços - Dec. Lei 834/69), evidenciada a preponderância daquela atividade econômica (venda), constitui fato imponível sujeito à incidência do ICMS e não do ISS. 3. Recurso provido." 2. Embargos parci-

almente acolhidos para ajustamento da ementa ao conteúdo do julgado e desacolhidos quanto à sugerida contradição.

A egrégia corte superior entende que o Embargo de Declaração no Recurso Especial, interposto naquela casa, que há incidência de ICMS em caso de a própria indústria produzir e instalar, comprovando operações contínuas e simultâneas, configura caso de cobrança de ICMS.

Corroborando como o entendimento do nobre desembargador relator do caso acima, o Desembargador Ari Pargendler, no julgamento do Agravo Regimental na Suspensão de Segurança, assevera:

AgRg na SS 2482 – Comarca: Maranhão. Corte Especial. Data do Julgamento: 31/08/2011. Processo 2011/0139554-1. AGRAVO REGIMENTAL na SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DO MARANHÃO. Recorrido: RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA (JULIO CÉSAR GOULART LANES e Outros). Desembargador: ARI PARGENDLER. EMENTA: PEDIDO DE SUSPENSÃO DE MEDIDA LIMINAR. COBRANÇA DE ICMS EM COMÉRCIO ELETRÔNICO. A suspensão da segurança nos casos de litígios em matéria tributária passa pelo exame do mérito da controvérsia, só justificando-se em casos extremos em que o tema já foi pacificado no âmbito jurisprudencial. Agravo regimental não provido.

O caso analisado é semelhante ao caso relatado pelo Desembargador Constantino Augusto Guerreiro do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, onde a Ricardo Eletro LTDA, impetra Mandado de Segurança para impedir a retenção de suas mercadorias por inadimplemento do imposto de circulação (ICMS).

Ao ser instigado, o Supremo Tribunal Federal adotou interpretação nos seguintes moldes:

ADI – 4705. PARAÍBA. Tribunal Pleno. Julgamento: 23/02/2012. MEDIDA CAUTELAR na AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Requerente: ESTADO DA PARAÍBA. Requerido: ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (adv. OSVALDO PINHEIRO RIBEIRO JÚNIOR). Ministro JOAQUIM BARBOSA. EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição

define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150 V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

A Suprema Corte Brasileira criou a Súmula nº. 660, onde se aduz que não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Dessa forma, a Egrégia Corte notando um volume de ações sobre o tema e fundamentando sua decisão na relevância jurídica, política, social e econômica, decidiu referendar a medida cautelar concedida pelo Min. Joaquim Barbosa, onde o mesmo suspendeu a aplicação da Lei 9.582/2011 do Estado da Paraíba, por meio da ADI 4765.

Nessa esteira, o Ministro Joaquim Barbosa, julgou outra Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4565, referente à Lei nº. 6.041/2010 do Estado do Piauí, onde suspende, com efeito, *ex tunc*, os resultados da Lei estadual como seguem:

ADI – 4565. PIAUI – Tribunal Pleno. Julgamento: 07/04/2011. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, (adv. OSVALDO PINHEIRO RIBEIRO JÚNIOR). Ementa :CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTÉRMUNICIPAL. 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. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex func.) da Lei estadual 6.041/2010.

Por fim, verifica-se que tanto os juízes singulares quanto os tribunais, têm o entendimento pacificado sobre o tema, logicamente, vez ou outra, no surpreendemos com decisões divergentes ao entendimento pacificado, contudo, tais decisões não têm o poder de macular a essência já pacificada pelos tribunais

3.4 POSSÍVEIS SOLUÇÕES À GUERRA FISCAL

A guerra fiscal, figurada pelos Estados membros é o reflexo da morosidade do Congresso Brasileiro, que sempre adia as votações de questões importantes, que regem o melhor funcionamento do País.

A solução para este impasse se traduz pela partilha de competência trazida na Constituição Federal, especificamente em seu artigo 155, inciso II, §2º, que a priori transfere a competência de instituir as alíquotas do ICMS para o Senado Federal, salvo quando as alíquotas internas dos Estados possam ser estabelecidas pelo próprio chefe do poder executivo.

Logo, a Carta Magna complementa e especifica em quais casos serão adotadas as respectivas alíquotas. Isto é, caso o consumidor final localizar-se em outro Estado, será sujeito à alíquota interestadual, quando o destinatário final for contribuinte do imposto, por outro lado, quando o destinatário não for contribuinte, será cobrada a alíquota interna.

A fim de esclarecer a questão do ICMS, o Senador Luiz Henrique juntamente com outros Senadores estabeleceu por meio de proposta, a emenda Constitucional nº. 56/2011, propondo a alteração do inciso VIII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, que passaria a vigorar:

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

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VIII - Nas hipóteses das alíneas *a* e *b* do inciso VII caberá **ao Estado da localização do destinatário** o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (Grifo Nosso).

A proposta consiste em direcionar o comércio eletrônico ao caminho dado às operações interestaduais que destinem mercadorias/serviços a consumidores finais contribuintes do imposto, isto é, a mercadoria seria tributada pelo Estado produtor com a alíquota interestadual e o Estado de origem cobraria o imposto correspondente à diferença entre a aplicação da alíquota interna do Estado de destino e a aplicação da alíquota interestadual.

Nesse passo, a Câmara dos Deputados com a intervenção do Deputado Luiz Carrera, do Partido Democrata do Estado da Bahia, juntamente com os excelsos Deputados, vieram a propor a emenda Constitucional nº. 227/2008, que altera o inciso VII do §2º do art. 155 da Constituição Federal, que se aprovada passará a vigorar com a seguinte redação:

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

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII – Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, **adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual**“(Grifo Nosso).

A proposição, segundo os deputados tem como finalidade a distribuição igualitária dos impostos decorrentes da circulação de bens e mercadorias, nesse

sentido, a emenda engloba a parcela dos não contribuintes do ICMS, onde, bens e serviços vendidos à Estados diversos, serão cobrados com a alíquota interestadual cabendo ao Estado de localização do destinatário, o imposto devido à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

Como de justificar a proposta de emenda, os nobres deputados fundamentaram-se no alto índice de sonegação fiscal em razão do não recolhimento do imposto devido pelos Estados envolvidos por intermédio do comércio eletrônico direto, ou seja, a distorção causada pela bitributação do imposto, muitas vezes, senão todas às vezes, não recolhida pelo Estado destinatário em razão da ilegalidade, será fatalmente derrubada com a propositura de mandando de segurança.

Nesse passo, o Deputado Delcídio do Amaral do Partido dos Trabalhadores do Mato Grosso do Sul, propõe juntos com os demais deputados a proposta de emenda Constitucional n°. 197/2012 que altera o §2º do Art. 155 da Constituição Federal, que passaria a vigorar com a seguinte redação:

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

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre:

- a) a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando o consumidor final for contribuinte do imposto;**
- b) a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto;**

VIII - A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;**
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Grifo Nosso).**

Nesse sentido, o autor da proposta da emenda 197/2012 tenta com essas modificações deixar bem claro de quem é a competência para cobrar o ICMS, onde

não importa se o consumidor é contribuinte ou não do imposto, será aplicada a alíquota interestadual e caberá ao Estado destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, caso seja consumidor/contribuinte final.

Com isso, Netto (2003, p. 6-7) faz sugestões para solucionar a guerra travada pelos Estados:

a) “O Senado Federal valer-se de sua competência para fixar alíquotas em operações interestaduais (art. 155, §2º, IV da CF), reduzi-las a zero, eliminando na prática, a tributação de operações interestaduais, em contrapartida, a sonegação iria aumentar”;

b) “cobra o imposto na origem e repassar o dinheiro arrecadado para o Estado destinatário, o que exigiria uma câmara de compensação interestadual de difícil operacionalização, isto é, os Estados superavitários repassariam recursos aos deficitários”;

c) Transferir para a União a competência legislativa, salientando-se que o produto da arrecadação seguiria com os Estados. “Esta solução constou de forma mitigada no texto da PEC nº. 41/2003, posto que permitisse aos Estados indicarem os produtos e serviços tributados, tomando por base os percentuais de alíquotas fixados pelo Senado Federal”.

Ademais, Harada (2006, p 141 – 145) aduz que uma alternativa plausível ao desequilíbrio econômico, seria a aplicação do artigo 151, inciso I da Carta Magna que aduz: ..

Art. 151 – É vedado à União:

I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País** (Grifo Nosso).

Acrescenta ainda o autor que os incentivos fiscais “atentam contra os princípios da isonomia, da transparência, justiça fiscal e da capacidade contributiva”, pois

beneficiam tão somente os Estados do Sul e Sudeste, que coincidentemente são os locais de maior concentração das empresas do e-commerce.

Por mais que esteja latente as desigualdades entre os Estados, o Superior Tribunal de Justiça por meio de seus desembargadores entende que o consumidor final é mero consumidor de fato e não de direito, ou seja, não cabe ao consumidor final pagar o imposto, logo este não pode ser prejudicado.

Nesse mister, Alexandre (2012, p. 575) assevera:

Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e do Distrito Federal não vão assentir a perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

Com isso, o doutrinador sugere para a extinção do conflito fiscal, a criação de um imposto único que englobaria todos os tributos relacionados à movimentação de mercadorias e prestação de serviços da União, Estados e dos Municípios, isto é, a criação do IVA (Imposto sobre o valor agregado) que nada mais é do que a junção do IPI, ICMS e ISS em um único imposto.

O IVA é utilizado em países como Argentina, Alemanha, França, Bolívia, China, Chile, entre outros países que também adotaram este modelo de arrecadação e está dando certo, lembrando que a União é a responsável de repassar os respectivos valores aos entes federativos.

Um dos impasses do novo modelo de tributação inicia-se com a instituição, que se vê quase impossível, pois os Estados não terão o poder de barganhar a introdução das empresas em seu território em troca de benefícios fiscais, além disso, no caso do Estado de São Paulo, haverá queda no repasse financeiro, pois o tributo decorrente do IVA será repassado de forma igualitária a todos os Estados.

Por fim, é atinente as várias soluções expostas, contudo, toda votação no caso das emenda é envolta de importância política, isto é, os políticos dos estados beneficiados com incentivos fiscais, votam contra as propostas de emenda Constitucional, enquanto que os políticos dos Estados que estão sendo prejudicados votam pela aprovação, nesse mister de interesses e importâncias, os que saem prejudicados são os contribuintes dos Estados lesados.

CONCLUSÃO

A comunicação entre as pessoas ao passar do tempo vai se tornando mais veloz e moderna, com isso, novos modelos de transação vão surgindo e o fisco de maneira coerente e eficaz deve acompanhar tais alterações de perto, cabendo aos Estados a competência para legislar sobre o Imposto sobre circulação de mercadorias e de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS), mesmo as que tenham sido iniciadas no exterior.

Este perene modelo de comércio não presencial vem sofrendo um forte crescimento, visto que pesquisas feitas por um instituto especializado no assunto nos mostram que de 2001 até 2011 o comércio virtual cresceu aproximadamente 400% (quatrocentos por cento), este crescimento se dá pelo aumento do poder de compra do Brasileiro aliado ao barateamento e condições de pagamento diferenciado dos produtos vendidos pela rede virtual.

Não obstante deste crescimento a arrecadação dos impostos atrelados ao e-commerce atinge recordes de depósito ao passar dos anos, gerando assim embates entre os Estados, em decorrência do impasse sobre qual a alíquota que deverá ser recolhida.

Antes de entrar na questão das alíquotas, há uma discussão no conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS, que nada mais é do que qualquer coisa perceptível aos sentidos humanos e tenha a finalidade de mercancia, isto é, tenha por fim a troca de algum bem/objeto por alguma coisa de valor.

Nesse diapasão, o serviço agraciado como fato gerador do ICMS, se classifica como um esforço à prestação de um ofício de pessoas em favor de outras em troca de alguma remuneração, ou seja, não é qualquer serviço que atem-se à incidência do ICMS. O serviço é de transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação, isto é, tal serviço é bem delimitado, não deixando margem para dupla interpretação aos outros serviços não incidentes de ICMS, cabendo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) operar sobre tais fatores relacionados à prestação de serviços.

O fato gerador do ICMS se dá na Circulação dentro e fora do Estado, ou seja, quando transfere-se a titularidade da propriedade incide ICMS, mas não basta a simples movimentação física, é necessária a transferência jurídica do bem, assim, o Superior Tribunal de Justiça em julgado, pacificou o entendimento no sentido de considerar que a mera transferência de mercadorias entre matriz e filial do mesmo contribuinte não gera ICMS, entendimento este respaldado na Súmula 166.

A Carta Magna, em seu artigo 155, §2º, III, permitiu que a base de cálculo do imposto fosse seletiva, assim, as alíquotas flutuarão de acordo com a essencialidade do produto, onerando os com maior capacidade contributiva e desonerando os produtos considerados essenciais.

Com isso, compreende a base de cálculo do Imposto às alíquotas, cabendo à União instituir as alíquotas interestaduais e de exportação e aos Estados instituir Alíquotas internas, sendo facultado aos Senadores estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e de modo coercitivo estabelecer alíquotas máximas para resolver conflitos. A alíquota interna é fixada em razão de ser estabelecida a todos os contribuintes, logo no Estado do Pará a lei 5.530/89 estabelece, quais são os produtos essenciais e não essenciais.

Com o propósito de cessar a guerra fiscal a União tentou intervir por meio do protocolo 21 que nada mais é, do que um acordo entre os Estados com a finalidade de reduzir as perdas e equilibrar a arrecadação do ICMS, no entanto, alguns Estados notando que iriam perder receita, deixaram de assinar o acordo, ficando o mesmo sem abrangência nacional.

A união tentou de maneira equivocada resolver os impasses, no entanto, a medida mais adequada seria a edição de uma Lei Ordinária ou Lei Complementar para discutir sobre o tema, ademais, o órgão que editou o protocolo não é Competente para Legislar sobre o assunto, tão somente fiscalizar. Logo, o protocolo 21 não tem o poder legal de obrigar os Estados a assentirem sobre o acordo.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal começou a receber várias Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIN) no sentido de considerar ilegais os atos elencados no protocolo 21, em razão da forma com que foi criado o pacto, isto é, o meio legal para o fim ou ao menos amenização da guerra fiscal, seria a edição de uma lei ordinária ou complementar no sentido de equilibrar a arrecadação e evitar os incentivos fiscais dados pelos Estados.

O Estado do Pará por meio do Tribunal de Justiça do Estado julgou uma apelação no sentido de isentar o ICMS do consumidor não contribuinte do imposto, haja vista que este não é contribuinte de direito, tão somente de fato.

As soluções apresentadas são um avanço no plano tributário do País e para avançar precisamos de alguém com pulso firme capaz de manipular alguns parlamentares no sentido de aprovar a tão sonhada reforma tributária, vindo assim a reduzir algum dos conflitos tributários.

A mera edição de normas não resolverá os conflitos existentes entre os Estados, uma vez que ninguém em sã consciência abriria mão levemente de sua receita para satisfazer carências de outros Estados, nesse sentido, a sugestão de um novo modelo de tributo que abrangesse todos os entes da Federação seria de grande valia, lembrando que teria que ser atentado quem seria o responsável pela arrecadação, cobrança e percentuais de cada região do país e para cada ente federado.

Por fim, este tema vem sendo discutido há vários anos e nenhuma medida eficaz foi tomada, visto que, o protocolo 21 não teve eficácia comprovada, pelo contrário, este acordo trouxe vários conflitos a serem analisados pelo STF.

Isto posto, a solução para o conflito está nas mãos dos políticos que compõem nossa Câmara de Deputados e Senado, bastando certa pressão popular ou a boa vontade de Vossas Excelências para avançarmos a uma sociedade mais equilibrada financeiramente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXRANDE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012.

ATALIBA, Geraldo. Conflitos entre ICM, ISS e IPI. **Revista de Direito Tributário** 7-8/105-131, São Paulo: RT, 1979.

BASSO, Maristela. **Prudência no comércio eletrônico**. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/1803/prudencia-no-comercio-eletronico>. Acesso em: 01 jun 2012.

BARASUOL, Eliana. **Incidência do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2bjp/incidencia-do-icms-no-comercio-eletronico-eliana-mara-soares-barasuol-elaborado-em-032003>. Acesso em: 01 mar 2012.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria da comunicação do direito**. 2.ed .São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. **Câmara dos Deputados. Projeto de Lei e outras proposições. Proposta de Emenda Constitucional 227/2008**. Disponível em: [www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=539178&filenome=Tramitacao-PEC+227/2008]. Acesso em: 07/04/2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 maio 2012.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1. ed. São Paulo: MP, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. 4 v.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – benefícios fiscais – isenções, convênios, imunidades – produtos semi-elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15.ed São Paulo: Atlas, 2006.

LOYOLA, Cristina Pereira. **Comércio Eletrônico: "business to consumer"** - um estudo sobre a aquisição de produtos através da Internet. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Curso de Administração de Empresas, PUC, São Paulo.

MAIA, Carlos Francisco de Sousa. **Comércio Eletrônico, um novo cenário para o ICMS**. Rev. Tribunais - v.907 - maio.2011.

NICHOLAS, Paulo. **Comércio eletrônico e ICMS**. Disponível em: www.direito.com.br/doutrina. Acesso em: 06 abr 2012.

PEIXOTO, Rodney de Castro. **O comércio eletrônico e os contratos**. – Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. **Comércio Eletrônico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiabilidade jurídica**. Coimbra:Almedina, 1999.

NETTO, João da Silva Medeiros. **Guerra fiscal entre os estados**. Brasília, 2003. Disponível em: <www2.camara.gov.br/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/306768.pdf>. Acesso em 25 de outubro de 2012.

PEIXOTO, Rodney de Castro. **O comércio eletrônico e os contratos**. – Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. **Comércio Eletrônico na sociedade da informação**: da segurança técnica à confiabilidade jurídica. Coimbra: Almedina, 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed São Paulo: Saraiva 2012.