

ISSN 2357-9293

Revista Eletrônica
de Direito Tributário— DA —
ABDF
Número 39

v. 5. n. 39, 2015

ICMS, PROTOCOLO Nº 21/2011 E COMÉRCIO ELETRÔNICO

por André Mendes Moreira

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG

Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário

Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário

Advogado

1. INTROITO

O comércio eletrônico revolucionou as formas pelas quais bens e serviços são adquiridos, permitindo a celebração de negócios jurídicos de maneira não presencial entre sujeitos residentes em municípios, estados ou países distintos. No entanto, essas novas formas de mercancia inseridas na realidade da federação brasileira, marcada pela concentração de forças e agentes econômicos em polos específicos, acabaram por agravar as disparidades regionais, visto que a integralidade do imposto é recolhida no estado de origem, onde se localiza o alienante. Nesse sentido, os consumidores domiciliados em estados mais pobres adquirem produtos de indústrias e centros de distribuição lotados em estados mais ricos, o que enseja uma repartição perniciosa do crédito tributário devido na operação. Tendo em vista esses pressupostos, o presente estudo pretende elucidar os efeitos do desenvolvimento do comércio eletrônico acentuando, especialmente, as repercussões do e-commerce sobre o recrudescimento da guerra fiscal no contexto do ICMS.

2. O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011 E A ADI Nº 4.628/DF

A ADI nº 4.628/DF foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), objetivando a invalidação do Protocolo nº 21, de 1º de abril de 2011, que versa sobre a incidência do ICMS sobre as operações interestaduais em que o consumidor final adquire mercadoria de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

O referido Protocolo – firmado por alguns dos Estados da Federação^[1] – prevê a cobrança de ICMS, em operações interestaduais, pelo Estado destinatário da mercadoria, atribuindo a responsabilidade de retenção e recolhimento do tributo ao remetente, na qualidade de substituto tributário. Não bastasse constituir afronta à regra geral de incidência de ICMS na

origem, determina ainda que a aplicação da pretensa nova sistemática tributária incidiria, inclusive, sobre as circulações de mercadorias que envolvam Estados não signatários do acordo.

Instado a decidir, o Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade do Protocolo 21/11, visto que, apesar do ICMS se tratar de imposto de competência estadual, "não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto".

Não obstante a decisão na ADI nº 4.628/DF, o dinamismo e a celeridade do desenvolvimento tecnológico efetivamente reclamam novos tratamentos jurídicos para as situações que se formam na contemporaneidade. Assim, avulta-se a relevância do papel do constituinte derivado na colmatação das lacunas que se abrem no texto constitucional pelo movimento contínuo da sociedade.

3. AS PROPOSTAS DE DISTRIBUIÇÃO DO ICMS EXIGIDO NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO ELETRÔNICO: NOVA HIPÓTESE DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

3.1. OS CRITÉRIOS DA ORIGEM E DO DESTINO NA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Antes de tratarmos das propostas para resolução do impasse analisado, é importante delinear a sistemática desenhada pela Constituição da República para a definição do estado competente para a cobrança do ICMS nas operações interestaduais de circulação jurídica de mercadorias. Vigora no Brasil o princípio da origem para fins de cobrança do ICMS. Isso significa que o aludido imposto é devido, em regra, ao Estado em que estiver situado o estabelecimento que realiza a operação ou prestação tributada, independentemente do local onde se situe o consumidor do bem ou serviço.

Em alguns casos, o princípio da origem é excepcionado, cedendo espaço – no todo ou em parte – ao princípio do destino. Este predica que o ICMS caberá ao Estado onde estiver o consumidor da mercadoria ou serviço. A tributação das operações interestaduais com energia elétrica, petróleo e seus derivados é uma das hipóteses na qual, por determinação da Lei Maior (art. 155, § 2º, X, b), aplica-se a tributação no destino, em benefício do Estado onde a energia ou petróleo são consumidos. A razão de ser da sistemática no caso desses dois insumos deve-se ao fato de que apenas alguns Estados produzem energia elétrica, bem como petróleo e seus derivados; dessa forma, a tributação na origem (regra geral) geraria uma excessiva concentração de receitas nos Estados produtores, em detrimento dos Estados consumidores.

Outra exceção ao princípio da origem ocorre por meio da combinação entre as "alíquotas interestaduais" e o intitulado "diferencial de alíquotas". Dispõe a CR/88 que, nas operações interestaduais entre contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável pelo remetente (que é utilizada para cálculo do imposto recolhido ao Estado de origem) não será a interna, mas sim a interestadual (Art. 155, §2º, VII, a), fixada pelo Senado Federal por meio da Resolução nº 22/89, que estipula:

(a) alíquota de 7% para as operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços para contribuintes do ICMS situados nas Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo;

(b) alíquota de 12% para as operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes do ICMS situados nas Regiões Sul e Sudeste.

Considerando-se que a alíquota interna do ICMS gira em torno de 17%, pode-se afirmar que a interestadual é, em regra, inferior à interna (sendo certo, ainda, que a própria Constituição determina, em seu art. 155, § 2º, VI, que a alíquota interna seja sempre maior ou, pelos menos, igual à interestadual).

Outrossim, de acordo com o art. 155, §2º, VIII, da Constituição, o adquirente, quando for ao mesmo tempo contribuinte do ICMS e consumidor final da mercadoria ou serviço, terá o dever de recolher ao seu Estado a diferença entre as duas espécies de alíquotas – exatamente o montante que se intitula “diferencial de alíquotas” (alíquota interna do Estado de destino menos a interestadual devida ao Estado de origem). A exigência do diferencial se dá apenas nos casos em que o adquirente for consumidor final, pois, nas situações em que o bem é adquirido para revenda (ou seja, não é para consumo pelo destinatário), o Estado de destino automaticamente receberá o ICMS decorrente da alienação da mercadoria realizada em seu território pelo destinatário-contribuinte do ICMS. Da mesma forma, a aquisição interestadual de insumos utilizados no processo industrial (matérias-primas ou produtos intermediários) não gera para o destinatário o dever de recolher o diferencial de alíquotas do ICMS. Afinal, a posterior saída do produto industrializado – cuja produção foi viabilizada graças às aquisições de insumos em outros Estados – será sujeita ao ICMS, não trazendo qualquer prejuízo ao Estado-destinatário das matérias-primas e quejandos.

A diferença de alíquotas, portanto, se presta a elevar a participação do Estado de destino na arrecadação do ICMS incidente na operação interestadual. Trata-se de mera técnica de divisão da arrecadação tributária entre os entes federados, que mantém incólume as demais características do imposto em tela.

3.2. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

O Protocolo nº 21/11 instituiu espécie de diferencial de alíquotas, garantindo parcela da arrecadação ao estado de destino. Do mesmo modo, o texto atual da PEC nº 197/12 prevê que, nas operações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outro estado, caberá ao estado destinatário o ICMS referente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual. Portanto, a opção do constituinte é, até o momento, constitucionalizar as previsões anteriormente presentes no referido Protocolo.

Originalmente, quando ainda tramitava no Senado, a PEC nº 197/12 (então PEC nº 103/11)

albergou outros critérios para a repartição do produto da arrecadação do ICMS nas analisadas operações. O primeiro texto definia que resolução do Senado Federal fixaria, nos mesmos termos do art. 155, § 2º, IV, da Constituição, as alíquotas aplicáveis na espécie, cabendo, na ausência desse ato normativo, ao estado destinatário da mercadoria 70% (setenta por cento) do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Antes de ser encaminhada à Câmara dos Deputados, todavia, a sistemática foi alterada, definindo-se o diferencial de alíquota como a regra para a situação.

Em 11 de novembro de 2014, a Câmara aprovou, em primeiro turno, a PEC nº 197/12, com mudanças em relação ao texto encaminhado pelo Senado, de modo que será necessária nova rodada de votações nesta Casa Legislativa. O texto atual, além de prever o diferencial de alíquota na hipótese de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, determina que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto à unidade de destino cumprirá: (i) ao destinatário, quando este for contribuinte do tributo; ou (ii) ao remetente, quando o comprador não for contribuinte.

Em adição, a PEC insere, no ADCT, dispositivo consistente em regra de transição, a qual permitirá a transferência gradual da arrecadação do DIFAL do estado de origem para o estado de destino. Desse modo, pretende-se mitigar efeitos deletérios ao planejamento orçamentário das unidades remetentes das mercadorias, as quais perderão parcela considerável da arrecadação do ICMS devido em operações e prestações interestaduais. A regra define que o imposto referente à diferença entre alíquotas caberá às unidades federadas nas seguintes proporções:

- 2015: 20% para o estado de destino e 80% para o estado de origem;
- 2016: 40% para o estado de destino e 60% para o estado de origem;
- 2017: 60% para o estado de destino e 40% para o estado de origem;
- 2018: 80% para o estado de destino e 20% para o estado de origem;
- a partir de 2019: 100% para o estado de destino.

Portanto, somente a partir de 2019, a integralidade do DIFAL será de titularidade do estado de destino. Para ilustrar a nova sistemática, imagine-se uma mercadoria alienada a consumidor final localizado no Maranhão por empresa domiciliada em São Paulo. No exercício de 2015, caberá ao estado de São Paulo, além do imposto atinente à alíquota interestadual (7% - sete por cento), 80% (oitenta por cento) do ICMS referente ao DIFAL, ou seja, 8% (oito por cento) do valor da mercadoria, considerada um alíquota interna de 17% no estado do Maranhão. Em suma, a Fisco paulista aplicará, em 2015, a alíquota de 15% (quinze por cento), ao passo que a incidência do imposto maranhense ocorrerá na proporção de 2% (dois por cento).

O novo desenho das competências tributárias se afina com o federalismo cooperativo que instrui o Estado brasileiro, viabilizando a equalização das disparidades regionais e o desenvolvimento social de comunidades mais carentes. Reitera-se que a modificação da Constituição da República é a única opção realmente eficaz para lidar com esse capítulo da Guerra Fiscal, movido, sobretudo, pela edição do Protocolo 21/11, que opôs as unidades federadas mais às menos industrializadas, em prejuízo, especialmente, do contribuinte, o qual foi obrigado, em diversas oportunidades, a recolher o ICMS em percentuais muito superiores ao aceitável.

4. CONCLUSÕES

A PEC nº 197/12 pode ser a resposta ao pleito dos estados menos industrializados, viabilizando uma divisão justa do imposto exigido nas aludidas operações. Trata-se da mesma sistemática prevista no inconstitucional Protocolo, mas, agora, veiculada em instrumento adequado, que vinculará, inclusive, os estados mais industrializados, tradicionalmente remetentes de mercadorias para as demais unidades federadas. Com isso, veda-se a oneração excessiva imposta aos contribuintes desde a edição do Protocolo nº 21/11, os quais eram constrangidos a recolher o ICMS pela alíquota interna cheia ao estado de origem e ainda pela diferença entre alíquotas para o estado de destino.

[1] São signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011 os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal. Até a presente data, contudo, os Estados do Espírito Santo, Pernambuco e Rondônia, bem como o Distrito Federal, já o denunciaram, renunciando à sua sistemática.