



O IMPACTO DA REVOLUÇÃO INFORMACIONAL SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO: OS CASOS DA IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO E DO PROTOCOLO ICMS 21/2011

THE IMPACT OF THE INFORMATIONAL REVOLUTION ON TAX LAW: THE CASES OF THE IMMUNITY OF EBOOK AND THE ICMS PROTOCOL 21/2011

Lucas Pacheco Vieira¹
Pablo Augusto Lima Mourão²

RESUMO

O presente artigo versa sobre dois casos representativos das mudanças que a revolução informacional vem promovendo na seara tributária. Expõe-se os marcos constitucionais e legais, a doutrina tributária mais abalizada e a jurisprudência do STF sobre os temas em exame. Nos casos apresentados, da imunidade do livro eletrônico e do controverso Protocolo ICMS 21/2011, os contribuintes buscam seus direitos, ora pela via da vedação ao direito de tributar, ora pelo caminho da inconstitucionalidade de um protocolo firmado no interesse de apenas alguns Estados da Federação. Trata-se de questões fiscais novas que exigem uma análise atenta por parte da comunidade jurídica, de modo a manter o Direito Tributário em consonância com a realidade informacional.

Palavras-chave: revolução informacional; imunidade; livro eletrônico; Protocolo ICMS 21; Direito Tributário.

ABSTRACT

This article deals with two representative cases of the changes that the informational revolution has promoted in the tax field. It exposes the constitutional and legal framework, the more authoritative tax doctrine and the jurisprudence of STF on the issues under consideration. In this cases, the immunity of the ebook and the controversial ICMS Protocol 21, taxpayers seek their rights, either by way of prohibiting the right to tax, either by the way of the unconstitutionality of a protocol signed in the interest of only a few States of the Federation. These are new fiscal issues that require a careful analysis by the legal community, in order to keep the Tax Law in line with the informational reality.

Key-words: informational revolution; immunity; ebook; ICMS Protocol 21; Tax Law.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria. Especializando em Direito Tributário pela PUC-RS/IET. Pesquisador do Projeto “Impacto dos Tratados Internacionais no Sistema Processual Brasileiro”, uma parceria entre a Secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça (SRJ/MJ), o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD/ONU) e a Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Advogado. Email: pachecovieira@uol.com.br.

² Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria. Pós-Graduando em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-UNIDERP, em convênio com a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - Rede LFG, sob Coordenação e Ancoragem do Dr. Eduardo de Moraes Sabbag. Email: pa.augusto.mourao@gmail.com



INTRODUÇÃO

As mudanças econômicas ocorridas na atualidade apontam para uma sociedade progressivamente conectada virtualmente. Trata-se do paradigma informacional, o qual atinge muitos países, em especial os afetados pelo capitalismo. O Brasil não escapa a tal premissa.

Em nosso país, os dados estatísticos confirmam o panorama da economia informacional. A pesquisa Ibope Media aponta que o total de pessoas conectadas à internet no terceiro trimestre de 2012 foi de 94,2 milhões, sendo que 69,5 milhões moram em domicílios com acesso à rede.³

Tal índice, que era de apenas 1,15 milhão em dezembro de 1997⁴, explica o crescimento exponencial do comércio eletrônico no país. O mercado teve uma expansão gigantesca, saindo de um total de R\$ 540 milhões de faturamento em 2001 para R\$ 22,5 bilhões em 2012.⁵ Em termos de espécies de bens, os produtos mais vendidos foram os eletrodomésticos (15%), seguidos dos relativos à informática (12%) e, em porcentagem um pouco menor, eletrônicos (8%), de saúde e beleza (7%) e de moda e acessórios (7%).⁶

As mutações no mercado produzem alterações no regime de tributação do Estado. A máquina fiscal procura se modernizar, de modo a manter os índices de arrecadação em níveis capazes de se garantir a continuidade dos serviços públicos e de honrar a folha de pagamento do funcionalismo.

A solução tem sido adaptar o sistema tributário, em especial os impostos incidentes sobre o consumo, ao paradigma informacional. Tendo em vista esse instigante quadro da administração fiscal, o presente artigo abordará dois temas palpitantes na seara tributária que são fruto da evolução informacional, os quais estão relacionados com a imunidade tributária e a sistemática de recolhimento do ICMS.

O presente artigo está dividido em duas partes. Na primeira será analisada a imunidade sobre livros, jornais e periódicos, perquirindo se a regra imunizante deve ser estendida para os livros em suporte eletrônico e digital. A segunda parte tem o escopo de

³ Disponível em: <<http://idgnow.uol.com.br/internet/2012/12/14/ibope-numero-de-internautas-no-brasil-passa-de-92-milhoes/>> Acesso: 16 de abril de 2013.

⁴ Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>. Acesso: 16 de abril de 2013.

⁵ Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>. Acesso: 16 de abril de 2013.

⁶ Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>. Acesso: 16 de abril de 2013.



verificar se o Protocolo 21 do CONFAZ, que regula a incidência do ICMS nas vendas interestaduais a consumidores finais efetuadas por meio de internet, de telemarketing ou showroom, está em consonância com o texto constitucional.

Por fim, para conduzir a elaboração do trabalho optou-se pela utilização do método de abordagem dedutivo. A pesquisa foi feita a partir do recurso a fontes doutrinárias e jurisprudenciais. Ademais, foram utilizados, ainda, periódicos nacionais impressos e sítios eletrônicos, os quais relatam com riqueza de detalhe a temática ora proposta.

1 A IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO

A partir da disseminação do computador pessoal, há mais de trinta anos, começou o debate sobre a substituição dos livros tradicionais, de papel, pelos livros armazenados em meios eletrônicos, seja em CD's, disquetes ou na própria memória dos computadores. Chegou-se próximo de proclamar o fim do livro impresso.

Embora haja um movimento de mercado no ramo dos jornais em direção à virtualização, com a consequente extinção de muitas versões impressas, os livros parecem ser mais resistentes ao teste do tempo.⁷ Umberto Eco observa que existem livros impressos há mais de 500 anos que ainda estão em excelente estado, assim como papiros que sobreviveram por 2.000 anos.⁸ As plataformas eletrônicas, por outro lado, não costumam durar mais que poucas décadas.

O renomado linguista italiano assevera que no espaço de 30 anos, o disquete de 5 ¼ polegadas deu lugar ao disquete menor com invólucro rígido, que por sua vez foi substituído pelo CD, que vem sendo substituído pela pen drive.⁹ Como nenhum computador novo é capaz de ler disquetes de 5 ¼ polegadas dos anos 80, não há como saber a

⁷ Pode-se citar como exemplos o fim da versão impressa do "Jornal do Brasil", conhecido como "JB", em 2010, criado em 1891, e da Revista norte-americana "Newsweek", em 31 de dezembro de 2012, fundada em 1933. Um caso mais radical foi o fim definitivo da "Gazeta Mercantil", um dos maiores jornais de negócios da América Latina, motivado, entre outros fatores, pela concorrência com a web. Sobre o tema veja-se a coluna "O fechamento de jornais impressos", publicada no Observatório da Imprensa, disponível em: <http://www.observatoriadaimprensa.com.br/news/view/_ed717_o_fechamento_de_jornais_impressos> Acesso em: 16 de abril de 2013.

⁸ ECO, Umberto. Relatos que dizem que o livro está morto são altamente exagerados. *The New York Times*. Traduzido por George El Khouri Andolfato. Disponível em: <<http://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/umberto-eco/2012/03/09/relatos-que-dizem-que-o-livro-esta-morto-sao-altamente-exagerados.htm>> Acesso em: 16 de abril de 2013.

⁹ Ibidem.



durabilidade dos mesmos, sendo recomendável, na ótica de Umberto Eco, que mantenhamos nossas memórias em papel.¹⁰

Por ser o principal veículo da cultura desde a sua invenção por Gutemberg no século XV, o livro impresso reproduzível em larga escala passou a ser um ícone da liberdade de expressão e de imprensa, especialmente nas democracias. O grande precedente da defesa da livre circulação de obras literárias como manifestação por excelência do pensamento é a Areopagítica, de John Milton, verdadeiro monumento da luta pela liberdade contra o arbítrio do poder estatal.

O ensaio revestia-se de coragem ímpar porquanto se configurava num desafio aberto ao *Licensing Order*, promulgado pelo Parlamento Inglês em 1643, que previa a necessidade de autorização pelo legislativo para a publicação de livros na Inglaterra. A liberdade, ao final, triunfou em 1688 com a expiração do *Licensing Act* e a proclamação do *Bill of Rights* aprovado em 1689, ambos produtos da Revolução Gloriosa de 1688.

No Brasil, a livre circulação de ideias através dos livros é estimulada, entre outros meios, pela previsão da imunidade de impostos sobre jornais, livros e periódicos nas Constituições. As Constituições de 1946, 1967 e a Emenda nº 1 de 1969 continham dispositivos que estabeleciam tal norma imunizadora.

A Constituição Federal de 1988 segue a mesma linha, uma vez que seu caráter democrático não se coaduna com a censura e a manipulação dos meios de expressão do pensamento que o Estado poderia realizar através da tributação. O fundamento dessa imunidade reside, assim, antes de tudo, na possibilidade de se criticar os governos livremente, sem obstáculos fiscais impostos em razão dos interesses dos governantes da ocasião; e, em segundo plano, na redução dos custos tributários sobre atividades essenciais para a difusão da cultura e do conhecimento, que por sua vez contribuem substancialmente para o aperfeiçoamento da democracia.

Em nome da clareza da exposição, é imperioso esclarecer os conceitos de imunidade, isenção e não incidência, permitindo uma compreensão completa do tema em comento. Para isso, recorre-se ao magistério de Gilberto de Ulhôa Canto, um dos elaboradores do Código Tributário Nacional:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público

¹⁰ Idem.



dotado de poder impositivo, exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas.¹¹

Diferentemente, o instituto da isenção é definido assim:

Isenção é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstância de ordem vária (social, política, econômica), ou respectivo exercício.¹²

Enquanto que a não incidência é concebida nos seguintes termos:

Não incidência, embora seja expressão comumente usada com o sentido genérico, abrangedor de todos os casos de inexigibilidade de tributos, tem a significação rigorosa de inexistência de disposição prevendo o fato gerador.¹³

Enunciadas brevemente as noções tributárias básicas para a discussão do tema, retorna-se à análise de cunho constitucional. O dispositivo que prevê a imunidade para os veículos de circulação do pensamento é o artigo 150, inciso VI, alínea d), da Constituição Federal, abaixo transcrito:

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

VI - instituir impostos sobre:

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹⁴

Cuida-se de preceito de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que dispensa, portanto, regulamentação por lei complementar. Ademais, trata-se de imunidade objetiva, pois atinge bens ou coisas (livros, jornais, periódicos e o insumo fundamental, o papel) que fazem parte de uma situação de elevada importância para a vida democrática do país.

O Supremo Tribunal Federal admite ampla inteligência da imunidade de imprensa, consoante se depreende da crônica jurisprudencial sobre o tema. Antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Suprema Corte havia considerado, no

¹¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. V. III. Rio de Janeiro: Editora ALBA, 1964. p. 190.

¹² CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. V. III. Rio de Janeiro: Editora ALBA, 1964. p. 190.

¹³ Ibidem. p. 190.

¹⁴ BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2013.



Recurso Extraordinário 101.441/RS, de 4 de novembro de 1987, que as listas telefônicas são imunes ao ISS, em virtude da imunidade de imprensa, mesmo que haja publicidade paga. A *ratio decidendi* expedida foi que periódicos de “inegável utilidade pública”, mesmo que não possuam caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, como é o caso das listas telefônicas, não estão excluídos da imunidade.¹⁵

Na vigência da Constituição Cidadã, elaborada e proclamada em ambiente democrático, o STF manteve como critério central de interpretação da referida imunidade o teleológico, que seria o mais adequado para se atingir os objetivos norma, conforme se nota no precedente criado no Recurso Extraordinário 174.476-6/SP, de 26 de setembro de 1996: “o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com (sic) são os filmes e papéis fotográficos.”¹⁶ Posteriormente o STF editou a Súmula 657, de 2003, para pacificar a matéria.¹⁷¹⁸

Em relação à questão da extensão da imunidade de imprensa para os livros eletrônicos, por enquanto o plenário do STF ainda não se posicionou sobre esse ponto da imunidade de imprensa. O que se conhece é o entendimento dos Ministros Joaquim

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para as listas telefônicas.** Recurso Extraordinário nº 101.441/RS. Relator: Ministro Sydney Sanches. 04 de novembro de 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101441.NUME.+OU+101441.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bp3sg55>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para os filmes e papéis fotográficos.** Recurso Extraordinário nº 174.476/SP. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 26 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28174476.NUME.+OU+174476.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cymlo6p>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

¹⁷ Cuja redação é a seguinte: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 657.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=657.NUME.%20NAO%20S.F.LSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

¹⁸ Além das listas telefônicas e dos filmes e papéis fotográficos, o STF também considerou que os álbuns de figurinhas estão incluídos na referida imunidade (RE 221.239/SP, julgado em 2004). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para os álbuns de figurinhas.** Recurso Extraordinário nº 221.239/SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. 25 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28221239.NUME.+OU+221239.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cybh8uw>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.



Barbosa, Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli, todos defensores de uma interpretação restritiva à concessão de imunidade aos *ebooks* e *E-Readers*.

Em decisão monocrática no RE 416.579/RJ, de 2009, o Ministro Joaquim Barbosa considerou que não se deve estender a referida imunidade. Deste modo, as publicações em cd-rom, por não se classificarem como papel, não estão englobadas no preceito do artigo 150, VI, d) da Constituição Federal.¹⁹

O Ministro Ricardo Lewandowski, também em decisão monocrática, posicionou-se de forma menos restritiva. No Agravo de Instrumento nº 724.291/SP, julgado em 2009, o Ministro asseverou que a jurisprudência do STF é no sentido de que a referida imunidade deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos, evoluindo somente para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, como o CD-ROM, aos livros, jornais e periódicos eletrônicos. Outra interpretação, na visão do Ministro, levaria a um “processo imunizante ilimitado em relação aos instrumentos que levam à produção final de um livro”.²⁰

A interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o tema será concedida no julgamento do RE 330.917, que teve repercussão geral reconhecida em 2012. Contudo, o Ministro Relator Dias Toffoli já se manifestou em decisão monocrática no referido recurso extraordinário contrariamente à interpretação ampliativa da imunidade de imprensa ao livro eletrônico.²¹ Configura-se, portanto, um quadro desfavorável para o

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para livros eletrônicos gravados em CD-ROM.** Recurso Extraordinário nº 416.579/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 17 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28416579.NUME.+OU+416579.DMS.%29%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/cqnhyvy>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para maquinário para a confecção de jornais.** Agravo de Instrumento nº 416.579/SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. 08 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28724291.NUME.+OU+724291.DMS.%29%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/d8cawme>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, para Enciclopédia Jurídica eletrônica.** Recurso Extraordinário nº 330.817/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. 4 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28330817.NUME.+OU+33>>.



contribuinte e para o exercício pleno das liberdades de expressão, informação e imprensa no país - com exceção do juízo parcialmente favorável, pois ainda restritivo, do Ministro Ricardo Lewandowski.

A nosso ver, os livros eletrônicos estão incluídos na imunidade de imprensa. Além de cd-roms e dvd's, também outras plataformas eletrônicas, como as do gênero *E-Reader*, v. g. Kindle e Kobo, devem ser abarcados na imunidade do artigo 150, VI, d), com a condição de serem portadoras de arquivos literários ou jornalísticos, independentemente de o conteúdo ser informativo, político, didático, artístico ou ideológico.

A doutrina mais abalizada corrobora o entendimento aqui esposado. José Eduardo Soares de Melo sustenta que a Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração de livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel.²² Não se pode conceber que haja livros imunes (se elaborados em papel) e livros tributados (se elaborados por meios eletrônicos). Plataformas como “os programas de computador (CD-Roms), disquetes, fitas-cassetes e demais elementos da informática (*software*)”, na visão do eminente tributarista, também se encaixam no âmbito da imunidade, “uma vez que atendem às mesmas finalidades dos livros.”²³

Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que a resistência em estender a imunidade de imprensa aos livros eletrônicos tem um “feitio renascentista”.²⁴ Para o consagrado tributarista baiano, “é como se (a imunidade) estivesse presa à era de Gutemberg, onde o *livro* era, por excelência, o veículo das ideias.”²⁵

Ives Gandra da Silva Martins espousa entendimento semelhante, posicionando-se pela imunidade de qualquer forma de jornal, livro ou periódico, seja em papel, digital ou formato eletrônico.²⁶ Ao examinar o artigo 150, VI, d), da Constituição, o eminente tributarista oferece a interpretação que consideramos mais adequada ao preceito: “a meu

0817.PRCR.%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/ccsg4ep>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

²² MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 397.

²³ Ibidem. p. 397.

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 279.

²⁵ Ibidem. p. 279

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 180. Editora Dialética: São Paulo, 2010. p. 164.



ver, a correta leitura do dispositivo é esta: qualquer jornal de papel ou de outra conformação, qualquer periódico de papel ou outra conformação e qualquer livro de papel ou de outra conformação é *imune*” pois “a Constituição fala em jornal, periódico, e livro *sem qualquer limitação*”²⁷. Em relação ao papel, leciona que somente aquele destinado à impressão de livros, jornais e periódicos é imune, ou seja, apenas o “papel para a imprensa”²⁸

Portanto, à luz da Constituição Federal, da doutrina mais abalizada e da jurisprudência dos tribunais, resta claro que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d), deve ser estendida para os livros em suporte eletrônico e digital. Embora o Supremo Tribunal Federal ainda não tenha se manifestado definitivamente sobre a matéria, espera-se que os Ministros adotem entendimento condizente com as mudanças trazidas pela revolução informacional, evitando que a tecnologia jurídica fique obsoleta em face da realidade.

2 A INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS 21/2011

A revolução informacional, conforme relatado acima, trouxe mudanças significativas no panorama social. Esse novo paradigma informacional foi determinante para o crescimento do comércio eletrônico no país. Hoje, os números são bem claros e mostram que o e-commerce ocupa posição de destaque, com forte influência na economia nacional.

Esse cenário deu início a uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados pela fatia da arrecadação do ICMS no e-commerce, a qual será abordada com detalhes na sequência.

Com relação à tributação desses negócios realizados na rede²⁹, que despertou a atenção de muitos Estados, foi editado, em abril de 2011, o Protocolo 21 do CONFAZ, que regula a incidência do ICMS nas vendas interestaduais a consumidores finais efetuadas por meio de internet, de telemarketing ou showroom. A referida norma foi assinada por 18 Estados³⁰, os quais estão localizados na região norte, nordeste e centro-oeste.

²⁷ Ibidem. p. 164.

²⁸ Idem. p. 164.

²⁹ As vendas desse novo comércio incluem os bens físicos e também os bens incorpóreos, tais como filmes, músicas, livros (ebook) adquiridos pelo cliente por meio de “download”.

³⁰ Signatários: AC, AL, AP, BA, CE, DF, ES, GO, MT, PA, PB, PE, PI, RN, RO, RR, SE e TO. Não signatários: RS, SC, PR, SP, RJ, MS, MG.



Mas, afinal, quais as mudanças promovidas pelo protocolo 21? O documento possibilita que os Estados de destino das mercadorias ou bens adquiridos de forma não presencial por meio da Internet, telemarketing ou showroom, possam exigir o ICMS devido na operação interestadual (Cláusula primeira).

Como regra, nas operações em que as unidades federadas de origem não sejam signatárias do protocolo, o ICMS devido à unidade federada de destino deverá ser recolhido pelo estabelecimento remetente, ou, na sua falta, no momento do ingresso dos bens ou mercadorias em seu território (Cláusula Quarta).

Ademais, nas operações interestaduais entre os Estados signatários, o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado de destino. Alíquotas são obtidas pela aplicação da alíquota interna dos Estados signatários deduzidas dos seguintes percentuais: 7% para mercadorias ou bens oriundos das regiões Sul e Sudeste, exceto ES. 12% para mercadorias ou bens procedentes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES.

Noutros termos, a parcela do imposto devido ao estado destinatário será obtida pela aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor equivalente aos percentuais aplicados sobre a base de cálculo da cobrança do imposto devido na origem para operações interestaduais a contribuinte. O protocolo não faz distinção entre consumidor final contribuinte e não contribuinte; além disso, cria a figura do substituto tributário.

As razões que motivaram a edição do Protocolo são bastante claras. A norma visa garantir a distribuição da receita tributária decorrente da arrecadação do ICMS nas operações de e-commerce, uma vez que o aumento desse comércio beneficia apenas os Estados produtores, mais desenvolvidos e industrializados. As considerações preliminares do Protocolo 21 são bastante esclarecedoras:

(..) considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;
considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;
considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;



considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte.³¹

Ocorre, todavia, que as mudanças promovidas pelo Protocolo 21 são claramente inconstitucionais. A partir de uma simples análise, percebe-se facilmente que a norma afronta a Constituição, em especial as normas que definem a sistemática de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais. Eis o que reza a carta magna:

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

(...)

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

(...)

§ 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) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;(grifo nosso)³²

Da leitura do dispositivo acima transcrito, depreende-se que nas operações interestaduais a sistemática de recolhimento do ICMS depende da atividade exercida pelo destinatário (consumidor final) da mercadoria, se contribuinte ou não do imposto. Em cada uma dessas hipóteses as alíquotas serão aplicadas de forma diferenciada.

No primeiro caso, quando o consumidor for contribuinte do imposto (e.g., pessoa jurídica que pratica atos de comercialização), será aplicada a alíquota interestadual

³¹ BRASIL. Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece a disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de abril de 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 21 de abril de 2013.

³² BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2013.



(estado de origem), cabendo ao estado do destinatário exigir a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Na segunda situação, quando tratar-se de consumidor final não contribuinte do imposto (e.g., uma pessoa física que realiza compra em outro Estado para seu consumo próprio), o texto constitucional não deixa margem de dúvida ao determinar a aplicação da alíquota interna - *e somente a interna* - com recolhimento do imposto ao ente federado do remetente da mercadoria. Nessa hipótese, fica clara a opção do constituinte em privilegiar o Estado de origem das mercadorias.

O protocolo, por sua vez, subverte essa ordem, em manifesta contrariedade ao regramento previsto no art. 155, § 2º, VII, b da CF. Isso mostra a inconstitucionalidade e ilegalidade das alterações feitas pelo referido protocolo, cujo objetivo foi atender os anseios arrecadatários dos Estados que se sentem prejudicados com a tributação do ICMS no e-commerce.

Para justificar as alterações promovidas pelo Protocolo, os entes federados - signatários do protocolo - sustentam que, em decorrência das vendas realizadas no ambiente virtual, elas deveriam ser consideradas como se estivessem sendo feitas no Estado de destino, razão pela qual seria o ente competente para a cobrança do imposto.

O argumento é, pois, bastante frágil. De acordo com as disposições constitucionais, o meio pelo qual a compra ou contratação foi feita é irrelevante. O que importa, portanto, é a origem e destino da mercadoria, conforme restou demonstrado acima.

Feitas essas considerações, é importante frisar que tramitam no Supremo Tribunal Federal várias ações diretas que questionam a constitucionalidade do Protocolo 21/2011. Destaca-se que na ADI 4.628, de relatoria do Min. Luiz Fux, a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) sustenta que o Protocolo em comento encontra-se em flagrante confronto com as disposições da Constituição Federal.

Ademais, na ADI 4.565, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, questiona-se a Lei nº 6.041/2010 do Estado do Piauí, a qual adota basicamente o disposto no Protocolo 21 como justificativa, ou seja, a desigualdade na distribuição de receitas provenientes do comércio eletrônico.

O Ministro salientou que os argumentos acima transcritos, que mostram a disparidade entre as diversas regiões do país, são relevantes, mas a alteração pretendida



depende de uma reforma tributária, o que não pode ser realizado de forma unilateral por cada ente político.

Adverte, ainda, que “um ente federado não pode pretender resolver unilateralmente o problema federativo, sob pena de alienar todos os cidadãos, tanto aqueles residentes em seu território como aqueles residentes no resto do país”. Ao final, o Min. Barbosa concedeu a liminar pleiteada para suspender a eficácia da Lei nº 6.041/2010 do Estado do Piauí.

Na ADI 4.705, também de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, questiona-se a Lei nº 9.582/2011 do Estado da Paraíba, que segue o mesmo modelo aprovado no Protocolo 21 do CONFAZ. Por tratar-se de questão idêntica ao da ADI 4.565/PI, acima relatada, o Ministro também concedeu a liminar pleiteada³³.

Com base nos argumentos colacionados, afigura-se imperiosa a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo 21, bem como todas as leis estaduais editadas com fundamento nas suas regras. Ao que tudo indica, essa será a posição definitiva do STF. Com isso, não se quer defender que o desequilíbrio econômico gerado pela tributação no comércio eletrônico permaneça, mas que esse problema seja resolvido em foro legítimo, qual seja o Congresso Nacional (via emenda constitucional)³⁴.

CONCLUSÃO

As controversas questões abordadas no presente artigo são decorrentes das mudanças tecnológicas provocadas pela revolução informacional. Nas duas situações, o Constituinte de 1988 não poderia prever as implicações das novas descobertas nas áreas digital e eletrônica. Objetos como os *E-Readers* sequer existiam e não se cogitava de

³³ Destaca-se, ainda, que recentemente o STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 680.089/SE, de relatoria do Min. Luiz Fux. O recurso também questiona a constitucionalidade do Protocolo 21/2011 do CONFAZ.

³⁴ Sobre o tema está em discussão a PEC 103/2011, proposta por Delcídio do Amaral em 20.11.2011. A proposta foi aprovada pelo Senado e foi encaminhada para a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados. O Parecer do Relator na CCJC foi aprovado e a proposta, que tramita como PEC 197/2012 na Câmara dos Deputados, atualmente está aguardando apreciação do Plenário. O texto proposto altera os incisos VII e VIII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, estabelecendo que toda e qualquer venda interestadual a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, será tributada pela alíquota interestadual (devida ao Estado de origem) e pela alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (devida ao Estado de destino).



comercialização em larga escala pelo mundo virtual porque os computadores pessoais ainda não haviam se consolidado no mercado.

Assim, o caso da imunidade do livro eletrônico reclama uma análise cuidadosa tanto dos institutos do direito tributário como do conhecimento sobre as plataformas digitais e eletrônicas nas quais podem ser veiculados. Privilegiando interpretação teleológica à imunidade de imprensa prevista na Constituição de 1988, e considerando as lições da melhor doutrina tributária, além da jurisprudência dos tribunais, sustentou-se a extensão da referida imunidade aos livros eletrônicos, sendo necessário ressaltar que o STF ainda não se posicionou definitivamente sobre o tema.

Enfim, no que tange ao polêmico Protocolo ICMS 21/2011, ficou demonstrada a sua inconstitucionalidade por violar o artigo 155, § 2º, VII, b), da Constituição Federal. Embora seja evidente que a sistemática atual esteja promovendo desigualdades na arrecadação das Fazendas Estaduais, o contribuinte não pode ter seus direitos sacrificados e a Constituição perder sua normatividade em virtude das necessidades financeiras de alguns entes federativos. Que se altere a Constituição pela via correta, prevista no seu artigo 60, e não por um mero Protocolo, que sequer foi assinado por todos os Estados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

BRASIL. Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece a disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de abril de 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 21 de abril de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, para as listas telefônicas**. Recurso Extraordinário nº 101.441/RS. Relator: Ministro Sydney Sanches. 04 de novembro de 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101441.NUME.+OU+101441.ACMS.%29&base=baseAcordoes&url=http://tinyurl.com/bp3sg55>>. Acesso em: 20 abril 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, para os filmes e papéis fotográficos**. Recurso Extraordinário nº 174.476/SP. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 26 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28174476.NUME.+OU+174476.ACMS.%29&base=baseAcordoes&url=http://tinyurl.com/8p3sg55>>.



4476.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cymlo6p>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, para livros eletrônicos gravados em CD-ROM.** Recurso Extraordinário nº 416.579/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 17 de dezembro de 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28416579.NUME.+OU+416579.DMS.%29%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/cqnhyvy>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, para maquinário para a confecção de jornais.** Agravo de Instrumento nº 416.579/SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. 08 de maio de 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28724291.NUME.+OU+724291.DMS.%29%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/d8cawme>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, para Enciclopédia Jurídica eletrônica.** Recurso Extraordinário nº 330.817/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. 4 de fevereiro de 2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28330817.NUME.+OU+330817.PRCR.%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/ccsg4ep>>. Acesso em: 20 de abril de 2013.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário.** V. III. Rio de Janeiro: Editora ALBA, 1964.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro.* Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ECO, Umberto. Relatos que dizem que o livro está morto são altamente exagerados. **The New York Times.** Traduzido por George El Khouri Andolfato. Disponível em:

<<http://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/umberto-eco/2012/03/09/relatos-que-dizem-que-o-livro-esta-morto-sao-altamente-exagerados.htm>>. Acesso em: 16 de abril de 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. **Revista Dialética de Direito Tributário.** V. 180. Editora Dialética: São Paulo, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 7 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.