

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# O ICMS no Comércio Eletrônico pós-Protocolo Confaz 21/2011: uma Necessária (Re)análise do Conceito de Estabelecimento

Jonathan Barros Vita

*Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi - Milão, Itália. Professor do Mestrado em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa na Universidade Comercial Luigi Bocconi e das Especializações em Direito Tributário da PUC/SP/Cogear, Ibet, Faap e EPD e em Direito Internacional da EPD. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB e da Comissão de Contencioso Administrativo da OAB/SP. Sócio do IBDT, da ABDF, da IFA, da Iasp e do Conpedi.*

## *Resumo*

Este trabalho objetiva determinar os contornos jurídicos da atual controvérsia sobre a possibilidade de repartição de receitas entre origem e destino das mercadorias no contexto do chamado comércio eletrônico, com o advento do Protocolo Confaz 21/2011. Para tanto, é necessário um estudo das formas e definições do Direito Civil para o conceito de estabelecimento, especificando sua aplicabilidade àqueles virtuais e os desdobramentos desta nova concepção no campo do Direito Tributário, especialmente no ICMS. Com tais premissas postas, incluindo referências a outros tributos e direito comparado, estabelecem-se as bases para determinação da distribuição de competências e receitas tributárias neste tributo.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, ICMS, distribuição das receitas tributárias.

## *Abstract*

This work aims to determine the legal contours of the current controversy regarding the possibility of dividing the tax revenues between the origin and destination state of the goods in the context of the so-called electronic commerce, with the new Confaz Protocol 21/2011. In order to do so, a study on the forms and definitions of Civil Law to the concept of establishment is needed, specifying its applicability to the virtual establishment and the developments of this new conception on the realm of the tax law, especially on the ICMS (Federal Brazilian VAT). With these premises, including references to other taxes and comparative law, it is established the foundations to the determination of the distribution of the tax competences and revenues of this tax.

*Keywords:* Tax Law, ICMS (Federal Brazilian VAT), distribution of tax revenues.

## 1. Introdução

As introduções de textos científicos servem para estabelecer o sistema de referência empregado, delimitando as premissas teóricas e desenvolvendo a estrutura encadeada entre este sistema e o seu objeto de estudo, finalizando com conclusões sintéticas, que deverão ser compatíveis com tais discursos empregados.

Neste sentido, o sistema de referência empregado<sup>1</sup> agrega vários desenvolvimentos de teorias já estabelecidas e, especialmente, muda constantemente de posição de observação.

Contextual e interessantemente, tem-se que o tema proposto por este artigo científico, que é a discussão sobre o Protocolo Confaz 21, é um dos mais atuais no plano da pragmática do ICMS, mas não tem sido abordado da forma correta.

As discussões atualmente travadas nas ADIs (Ações Diretas de Inconstitucionalidade) 4.564, 4.996, 4.599, 4.642 e 4.705, propostas pela Ordem dos Advogados do Brasil relativas à legislação, respectivamente, do Piauí, do Ceará, do Mato Grosso, do Mato Grosso do Sul e da Paraíba, e nas ADIs 4.628 proposta pela Confederação Nacional do Comércio e 4.713 proposta pela Confederação Nacional da Indústria em relação ao Protocolo 21, de 2011, utilizam como base de suas argumentações jurídicas que já culminaram em algumas liminares afastando a cobrança do dito ICMS sobre estas operações, sinteticamente:

- impossibilidade de bitributação por parte do ICMS como consequência da não cumulatividade;
- vedação a não discriminação entre origem e destino de mercadorias (artigo 152 da Carta);
- liberdade de tráfego de bens e pessoas (artigo 150, V da CF);
- quebra do pacto federativo;
- ferir a livre concorrência e livre iniciativa (art. 170, IV e parágrafo único da CF);
- inconstitucionalidade formal tanto das leis estaduais como do Protocolo 21/2011<sup>2</sup>; e
- outros argumentos ligados a problemas em relação à fixação da alíquota e ampliação do âmbito de incidência do ICMS.

Este trabalho não tentará estabelecer a validade destes argumentos, mas, tão somente, estabelecer o fato que nem todas as questões teóricas estão sendo levantadas no campo da interpretação dos textos constitucionais e legais envolvidos, especialmente para (re)discutir/(re)definir o conceito de estabelecimento para fins de ICMS com o advento das novas tecnologias.

Aqui, tem-se que o núcleo de especulações é a necessidade de interpretação dinâmica da legislação nacional, especialmente da combinação entre o artigo 155, parágrafo 2º, VII, *b*, da Carta e o artigo 11 da Lei Complementar 87/1996.

<sup>1</sup> Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. *Teoria geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

<sup>2</sup> Como autor que aprofunda o estudo destas inconstitucionalidades formais, especificando, quatro hipóteses: CARVALHO, Osvaldo Santos de. "Guerra fiscal.com". In: CARVALHO, Paulo de Barros (presid.); SOUZA, Priscila (coord.). *VIII Congresso nacional de estudos tributários: derivação e posição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 909-762.

Para tanto, inicialmente definir-se-á os limites jurídicos da definição e tipificação do comércio eletrônico (*e-commerce*), especialmente seus desdobramentos no campo da noção de estabelecimento em vários tributos e na experiência internacional, culminando com a delimitação dos limites das competências tributárias dos Estados para os fins de ICMS incidentes sobre o (erroneamente) chamado comércio eletrônico.

## **2. O Estabelecimento Comercial no Direito Civil Brasileiro e sua Descorporificação na Internet**

Antes de estabelecer os elementos caracterizadores de um estabelecimento comercial, tem-se que vários podem ser os indícios de localização da atividade desenvolvida por uma dada empresa.

É dizer, o registro de uma companhia nos órgãos competentes é fundamento para determinar, tão somente, o domicílio da mesma, não sendo idêntico ao conceito de estabelecimento, especialmente o comercial, ou, mesmo, de sede, lembrando que o CC, em seu artigo 1.126, *caput*, somente determina a nacionalidade das pessoas jurídicas, nunca seu domicílio específico.

Este domicílio possui várias subespécies, como tributário, societário, entre outros, termos que se conectam (reciprocamente), em alguns casos, para determinação desta localidade para a realidade jurídica ou para a vinculação com um dado sistema jurídico ou, mesmo, apenas para comunicações, inclusive em meio eletrônico.

Neste contexto, a RFB criou, com a IN 664/2006, nos termos da nova redação do parágrafo 4º do artigo 23 do Decreto 70.235/1972 dada pela Lei 11.196/2005, o chamado domicílio tributário eletrônico, lembrando que esta denominação é imprópria, pois este chamado domicílio seria, tão somente, um endereço para correspondência.

Paralelamente, lembra-se que os artigos 3º, I, c/c o 5º da Lei 8.934 e seus espelhos nos artigos 3º, II, e 5º, *caput* do Decreto 1.800/1996 são lacônicos sobre a questão do domicílio empresarial para os fins de registro de empresas, lembrando que o registro e as certificações virtuais são realizados nos moldes da MP 2.200-2/2001.

Sob outro ângulo, tem-se que, dentro dos componentes indiciários para delimitação de uma conexão com a competência de uma dada parcela do território, o local da formação dos contratos regulado pelos artigos 435 do CC c/c o 9º, parágrafo 2º, da LINDB estabelecem, respectivamente, como fundamentais: o local da proposta e da residência do proponente<sup>3</sup>, sem olvidar as hipóteses nas quais pode ocorrer a eleição de tal local pelos contratantes.

Concluindo parcialmente, de qualquer maneira, a definição de estabelecimento, de acordo com o artigo 1.142 do CC, seria um conjunto ordenado de capitais como meio para exercício de uma atividade empresarial, algo que, quando vendido, seria o fundamento conceitual (e econômico) para a expressão fundo de comércio quando vendido.

<sup>3</sup> Lembra-se que, para os fins de aplicação do CDC esta presunção é relativizada, dando competência territorial para o domicílio do autor da demanda de acordo com o artigo 101, I, deste texto legal, que segue:

“Art. 101. Na ação de responsabilidade civil do fornecedor de produtos e serviços, sem prejuízo do disposto nos Capítulos I e II deste título, serão observadas as seguintes normas:  
I - a ação pode ser proposta no domicílio do autor.”

Não se olvida que o termo estabelecimento era utilizado no antigo Código Civil e ainda o é no Código Comercial, entretanto, seus contornos jurídicos não eram bem definidos, o que exige uma interpretação dinâmica da legislação, não olvidando que, também o texto citado do novo Código Civil também exige tal adaptabilidade interpretativa.

Lembra-se que estabelecimento e pessoa jurídica são termos análogos, mas não coincidentes, vez que uma pessoa jurídica deverá ter, de alguma forma, um estabelecimento como forma de quase corporificação de sua existência comercial, uma sede de negócios organizada, dependência da empresa.

Da mesma forma, não se confunde este termo com ponto comercial, pois este é, apenas, um de seus elementos constituidores, lembrando que este conceito de ponto comercial também é relativizado, como na hospedagem em sites de grande fluxo ou, mesmo, com a ideia de domínio de internet.

Prosseguindo, para que este conceito seja aplicado ao campo da internet, algumas observações seriam necessárias, partindo da decomposição dos requisitos para ingresso neste conceito e verificação da sua aplicabilidade ao campo virtual.

É dizer, cabe determinar se o estabelecimento virtual é um efetivo estabelecimento comercial<sup>4</sup> e a forma jurídica de localizar este conjunto de bens voltado a um fim comum<sup>5</sup>.

Correlatamente, tem-se uma discussão (e que não será abordada aqui) que trata da determinação da autonomia ou dependência de um estabelecimento virtual em relação a um estabelecimento real<sup>6</sup>, deixando claro que pode existir, atualmente, uma empresa completamente virtual<sup>7</sup>.

Aparentemente, os critérios para determinação da existência de um estabelecimento comercial seriam simples, pois existe um capital e este é organizado com fim empresarial, sendo até desnecessária a analogia de Coelho<sup>8</sup> reproduzida por Forgioni<sup>9</sup> de que a ideia de estabelecimento pressuporia um lugar físico que foi materializado no campo virtual<sup>10-11</sup>.

<sup>4</sup> Para uma extensa pesquisa sobre as atuais doutrinas sobre o tema, especialmente através do tema da chamada universalidade constante dos artigos 90 e 1.146 do CC: PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: FADISP, 2009.

<sup>5</sup> Utilizando uma não adotada classificação destes estabelecimentos: BALAN JÚNIOR, Osvaldo. *O estabelecimento virtual na sociedade técnica: a necessária busca de segurança jurídica nas transações comerciais*. Dissertação de Mestrado em Direito. Franca: Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, 2011.

<sup>6</sup> Como autor que critica esta independência: CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Op.cit.*, nota 2.

<sup>7</sup> A respeito de tal autonomia, entre outros: PERON, Waine Domingos. *Op.cit.*, nota 4.

<sup>8</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. "O estabelecimento virtual e o endereço eletrônico". *Tribuna do Direito* nº 79. São Paulo, novembro de 1999, p. 32.

<sup>9</sup> FORGIONI, Paula. "Nome de domínio e título de estabelecimento: nova função para um antigo instituto". In: LUCCA, Newton de; e SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 507-519.

<sup>10</sup> No mesmo sentido aqui apresentado, ou seja, que o conceito de estabelecimento prescinde de um aspecto físico: CASTRO, Aldemario Araujo. "Os meios eletrônicos e a tributação". *Jus Navigandi* nº 48, ano 5. Teresina, 1º de dezembro de 2000. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/1813>. Acesso em 30 de novembro de 2011.

<sup>11</sup> Reiterando a indistinção entre o estabelecimento físico e virtual sob o ponto de vista jurídico: FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Aspectos jurídicos do comércio eletrônico*. Porto Alegre: Síntese, 2004.

Quanto aos critérios de localização das comunicações entre partes contratantes no campo virtual, lembra-se que a Lei Modelo da Uncitral estabelece, em seu artigo 15, parágrafo 4º, critérios para aferição, aparentemente, da sede de uma companhia virtual.

Neste artigo, o elemento de conexão desta sede a uma dada jurisdição estaria ligado, em ordem de preferência: ao local de sua efetiva sede principal; ou, em caso de múltiplas sedes, aquela mais vinculada à transação; ou, em caso de ausência de sede efetiva ou existência de sede móvel, o da residência da empresa, que pode ser considerada como local da constituição desta.

Obviamente, existem autores que tendem, neste ambiente de maximização da virtualidade, estabelecer como critério de conexão, no caso de grande mobilidade da sede da empresa, o local do servidor<sup>12</sup>, opção esta criticada<sup>13</sup> por sua maior ainda dificuldade de aferição, pois vários podem ser os servidores de uma mesma empresa ou estes podem ser de propriedades de terceiros, a exemplos.

Prosseguindo e finalmente, aparentemente, a determinação dos estabelecimentos, no caso, tributários, deveria seguir a questão do registro estadual ou municipal, lembrando que para os fins de cadastro das pessoas jurídicas, este é centralizado através da Receita Federal, sem distinção geográfica.

Obviamente, a determinação deste domicílio fiscal para fins de IR (e IPI) afetaria o FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e FPE (Fundo de Participação dos Estados), entretanto, esta não é uma preocupação maior da RFB.

Logo, a necessidade de cadastro específico com delimitação territorial controlada seria mais fortemente importante para os fins do ISS e ICMS, pelos clássicos conflitos de competência imanentes a estes tributos, como será visto.

### 3. O Estabelecimento para Fins Tributários

#### 3.1. Notas iniciais sobre o conceito tributário de estabelecimento

Inicialmente, é importante mencionar que o artigo 127 do CTN possui um texto lacônico sobre a matéria, e coube a cada um dos tributos em espécie definir o critério jurídico (útil) para determinar um centro de imputação jurídica geograficamente localizado.

Mais ainda, não se pode olvidar que tem-se como fundamental a determinação de que o Direito Tributário não poderia, por força do artigo 110 do CTN, criar artificialidades em relação aos chamados conceitos de Direito privado.

Entretanto, tal assertiva deve ser temperada com o fato de que o Direito Tributário, em muitos casos, cria subclasses de conceitos do Direito privado, estabelecendo diferenças pontuais em relação àqueles institutos.

Neste sentido, tem-se como importante o fato de que as marcas de identificação de um dado estabelecimento tributário não podem ser distintas daquelas dos estabelecimentos cíveis.

Entretanto, o Direito Tributário pode criar ficções jurídicas ou, mesmo, critérios mais distintos para sua determinação, desde que o estabelecimento tributário,

<sup>12</sup> TOSI, Emilio. "La conclusion di contratti 'online'". *I problem giuridici di internet*. Milão: Giuffrè, 1999.

<sup>13</sup> Entre outros: LORENZETTI, Ricardo Luis. "Contratos 'eletrônicos'". In: LUCCA, Newton de; e SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Op. cit.*, nota 9, pp. 541-594.

no caso, permaneça como subclasse do estabelecimento como desenhado no Direito privado.

Para tanto, este item será decorrência lógica do anterior para utilizar a definição do conceito de estabelecimento no campo cível, incluindo a disciplina jurídica dos contratos celebrados na internet e o específico local de sua constituição, como elementos que servem como indícios de uma tendência de (re)localização das prestações e determinação do local da constituição destas obrigações.

Tais indícios são mais fundamentais ainda quando se considera a inexistência de uma base física de negócios, especialmente no caso das compras completamente *on line*, que possuem uma dificuldade imanente na detecção da efetivação destas operações.

Obviamente, no caso das operações *off line*, tais preocupações são reduzidas pelo mero fato que a tangibilidade facilita o estabelecimento de um elemento de conexão com um dado sistema jurídico (parcial, no caso) e sua consequente tributação.

Tendo sido definidos os contornos jurídicos do Direito Empresarial vinculados à definição (e localização) dos estabelecimentos virtuais, utilizando-se das teorias clássicas da definição deste conceito e os modernos doutrinadores do chamado Direito virtual ou eletrônico, tem-se como necessário estabelecer algumas notas sobre como certos tributos atuam na delimitação do conceito de estabelecimento.

Mais especificamente, o Direito Tributário tem sido alvo de intensos debates a respeito desta matéria, pelo simples fato de que, para determinados tributos, tal aferição do conceito de estabelecimento (e os correlatos conceitos de residência e domicílio) implica consequências efetivas, quais sejam, a alocação de sujeições ativas e correspondentes receitas tributárias e os deveres de fiscalização.

Neste campo de multiplicidade de residências e estabelecimentos no Direito brasileiro, basicamente o IPI, o ISS, o IR e o ICMS tem-se destacado, sendo que estes dois últimos serão objetos de tópicos mais profundos e específicos, *infra*.

### 3.2. O comércio eletrônico e a vis atractiva do estabelecimento virtual no campo da tributação da renda: o exemplo da OCDE na definição do conceito de estabelecimento permanente<sup>14</sup>

Classicamente, o conceito de estabelecimento, aparentemente, não é tão importante para a delimitação do conceito de imputação da renda tributável, vez que este sub-ramo didaticamente autônomo do Direito Tributário trataria de conceitos como domicílio e residência, matriz e filial.

Entretanto, por conta do aspecto internacional, que a OCDE vem expressando seu interesse neste tema e vem defendendo que o cenário virtual é apto à utilização de uma lógica tributária (principiologicamente) que não difere muito da tradicional<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Para mais sobre este histórico: ANDRADE, Maria Isabel de Toledo. “Reforma tributária: como tributar o comércio eletrônico? A pouca experiência internacional”. *Informe-se* nº 14. Brasília: BNDES, Secretaria para Assuntos Fiscais - SF, maio de 2000.

<sup>15</sup> Entre outros que entendem a postura da OCDE desta forma: FERREIRA, Ana Amelia Menna Barreto de Castro. “Tributação comércio eletrônico”. *Revista de Derecho Informático* nº 45. Lima, abril



Neste sentido, os tratados para evitar a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE têm constituído um importante avanço neste campo, determinando que estruturas jurídicas não consideradas como residentes<sup>16</sup> podem ser um centro de imputação de rendas, consubstanciado na ficção jurídica chamada de estabelecimento permanente.

Sinteticamente definindo, estabelecimento permanente é uma estrutura jurídico-tributária que equivale a um centro de imputação de rendas e foi positivada no artigo 5º dos tratados que seguem o modelo OCDE (e também nos que seguem o modelo ONU e EUA), sendo uma figura clássica do Direito Internacional Tributário<sup>17</sup>.

Mais especificamente, o estabelecimento permanente é uma ficção exclusiva do Direito Tributário que prescinde da formalização sob o ponto de vista cível e mesmo fiscal para sua operatividade.

É dizer, não se trata de uma pessoa jurídica, mas de uma filial, *branch*, que perfaz uma base fixa de negócios para realização de um determinado conjunto orientado de atividades, agregando todos os elementos positivos e/ou negativos da renda, sendo considerada como pessoa jurídica para este fim determinado.

Como consequência prática, no lugar de ser tributado tão somente através das retenções na fonte (tributação na fonte), tem-se tributação idêntica àquela das pessoas jurídicas, com receitas e despesas contrapostas sendo apenas tributado seu resultado (lucro auferido), como se residente fosse naquele estado.

Tais estabelecimentos são classicamente classificados em: materiais, com presença física; e pessoais, ou seja, sem a necessidade de uma sede juridicamente consolidada e, portanto, registrada civilmente naquele país.

Essencialmente, tais conceitos estão sendo reavaliados por conta das novas formas eletrônicas de prestação de serviços (vide os itens 42.1 a 42.10 dos Comentários ao artigo 5º do Modelo OCDE), pois há uma necessidade de compreensão destas novas formas de atuação transnacional.

Não se olvide, entretanto, que também estes comentários estão sob análise no campo da OCDE, sendo relevante mencionar que ainda estão em fase de consulta pública, mas que não alteram os parágrafos mencionados.

Entretanto, tais modificações fazem menção ao fato que, com a proposta de alteração do parágrafo 22 dos comentários a este artigo, os termos *goods* e *merchan-*

de 2002; e KRAKOWIAK, Leo; e KRAKOWIAK, Ricardo. "Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e GRECO, Marco Aurélio. *Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. São Paulo: RT, 2001, p. 58.

<sup>16</sup> Menciona-se, aqui, que, mesmo com o caso Saint Gobain da CJE (*Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* - Caso C-307/97 da CJE - Corte de Justiça Europeia, julgado em 1999), permanece a interpretação clássica deste artigo que considera que os EP não são residentes.

<sup>17</sup> Apesar de algumas premissas distintas, podem ser destacadas, com muitas citações das clássicas concepções deste instituto: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. "O estabelecimento permanente: instituto próprio do Direito Tributário Internacional". In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FERNANDES, Edison Carlos. *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 35; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001; e XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.



*dise* não compreenderiam aqueles bens digitais, posição criticada, mesmo que exista uma advertência ao fato que esta interpretação restritiva seria vinculada apenas aos termos do parágrafo 4º do artigo 5º do Modelo.

Antes de mencionar qual o conteúdo destes itens interpretativos agregados ao Modelo OCDE, lembra-se que, especificamente em relação a eles, o Brasil após reservas na sua posição em relação aos comentários, lembrando que tal reserva diz respeito à questão da tributação no estado da fonte e não especificamente a certas considerações trazidas por estes comentários.

Basicamente, após uma pequena introdução (42.1) estes comentários estabelecem que um site não seria em si só um estabelecimento permanente, entretanto, o local dos seus servidores pode ser considerado como tal (42.2), obviamente se estes permaneçam em um lugar um tempo relevante (o tempo mencionado no artigo 5º (42.4) e forem de propriedade da empresa (42.3), excluindo o uso de ISPs (42.10).

Importante mencionar que a aferição do *quantum* do negócio ser imputável a este servidor somente pode ser analisado caso a caso (42.5), o mesmo devendo ocorrer em relação a determinação de qual espécie de atividade (preparatória ou auxiliar) está sendo desenvolvida (42.7), lembrando que somente se estas atividades forem relevantes (nos dizeres do item 42.9) é que se pode permitir a existência do EP (42.8).

Como nota adicional, lembra-se que o fato de inexistir pessoas no local do servidor afeta esta característica (42.6, que, aparentemente, reflete o julgamento do caso Pipeline Urteil<sup>18</sup>).

Conclusivamente, tem-se como importante mencionar que todos estes comentários ao Modelo (especialmente o 42.9) tem como fundamento principal o tipo de negócio realizado, se somente preparatório ou parte necessária do comércio, especialmente em suas funções típicas como assinatura ou aceite do contrato, processamento do pagamento (no caso em que a venda é do tipo *off line*) e/ou entrega da mercadoria ou serviço (comércio *on line*) é que determinam a força de atração ou existência de um estabelecimento virtual, mas fixo em um provedor, autônomo em relação ao estabelecimento real.

Portanto, apesar de algumas diferenças em relação a esta ideia, o elemento fundamental é verificar que ocorreu uma escolha consciente da OCDE que utilizou-se de um critério de conexão para atrair a competência tributária (em relação àquele estabelecimento (permanente)) para o local do servidor que permite o comércio *on* ou *off line*.

#### **4. O ICMS Incidente sobre o Comércio Eletrônico e a Necessária (Re)definição do Conceito de Estabelecimento: Nova Chave de Leitura para o Protocolo 21/2011<sup>19</sup>**

##### *4.1. Notas sobre a concepção do estabelecimento para fins de ICMS*

Dentro do sistema federativo brasileiro, em especial em relação à matéria tributária, ocorreram uma série de tomadas de posição política que estabelecem a

<sup>18</sup> Este caso foi citado por: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Op. cit.*, nota 17.

<sup>19</sup> Como texto que toca superficialmente no tema do estabelecimento virtual e ICMS, sem tomar posição deliberada sobre o artigo 11, parágrafo 3º, da LC: BARASUOL, Eliana Mara Soares. "Inci-

regra geral de repartição das receitas tributárias (entre origem e destino) quando o ICMS incide sobre operações interestaduais.

Esta regra geral possui algumas exceções, especialmente o ICMS-importação (art. 155, parágrafo 2º, IX, *a*) e aquela incidente sobre combustíveis e lubrificantes que são tributáveis somente no destino (parágrafo 4º, I)<sup>20</sup>, e o ICMS com venda para consumidor localizado em Estado distinto (parágrafo 2º, VII, *b*) e nas exceções do inciso III do parágrafo 4º do artigo 155 da CF.

De qualquer forma, para determinar o que significam estados de origem e destino de mercadorias, a legislação do ICMS utilizou-se do conceito de operação de circulação de mercadorias como o núcleo de suas especulações, tendo o estabelecimento como o local de saída para um consumidor final como um de seus elementos principais na definição de circulação.

Interessantemente, a história da definição do conceito de estabelecimento no Direito brasileiro para os fins do ICMS surge com a definição do Direito Comercial em seu código de 1850, seguindo-se o Código Civil de 1916, passa-se pelo lacônico artigo 127 do CTN e segue-se com o artigo 11 da LC 87/1996, que cumpre a determinação do artigo 155, parágrafo 2º, XII, da CF de 1988.

Este artigo 11 é o que preencheria semanticamente este conceito, deixando claro que a forma legalmente escolhida foi de dar uma definição genérica para este no seu parágrafo 3º, acompanhando-a de ficções (inciso III e parágrafo 5º) e presunções jurídicas (inciso I) são utilizadas para determinar situações limítrofes.

Mais ainda, este artigo também circunda este conceito com definições denotativas de situações em que a determinação deste elemento é importante para atrair a competência tributária de um Estado, perfazendo a função de dirimir conflitos de competência do artigo 146, III, da CF.

Não se olvide que este artigo pressupõe, também, uma autonomia entre eles (parágrafo 3º, II), o que implica que há uma tendência a que cada uma unidade de negócios que atenda o requisito de ser um lugar (público ou privado, edificado ou não) no qual sejam exercidas atividades comerciais (permanentes ou não).

Obviamente, no campo deste trabalho, será importante verificar como este conceito se relaciona aos casos de comercialização de mercadorias mencionado no inciso I, como será visto, com a intermediação do mundo virtual.

#### 4.2. *A competência tributária e o ICMS nas vendas virtuais*

Como dito, a lógica do ICMS nas vendas interestaduais é mediada pelas alíneas *a* e *b* do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da CF, tendo duas hipóteses distintas: a venda para consumidores finais (*b*) e as vendas para contribuintes (*a*), lembrando que neste caso, aplica-se a regra do inciso VIII.

Mais ainda, também como já acenado, é óbvio que toda a preocupação doutrinária em relação à necessidade de uma definição precisa (e unívoca) do concei-

dência do ICMS no comércio eletrônico". *Jus Navigandi* nº 64, ano 8. Teresina, 1º de abril de 2003. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/3992>. Acesso em 29 de novembro de 2011.

<sup>20</sup> VITA, Jonathan Barros. "ICMS na importação de mercadorias e triangulação interna de operações: uma nova perspectiva pós-DN CAT 3 e Convênio 85 de 2009". *Direito Tributário atual* nº 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009, pp. 258-276.

to de estabelecimento para estabelecer, juridicamente, os contornos geográficos de uma operação de circulação de mercadorias serve para determinar o Estado que detém a competência (e as receitas tributárias) do ICMS.

Neste sentido, dentro da evolução histórica apresentada para o conceito de estabelecimento, com a maior difusão da internet, os problemas relativos às vendas realizadas por este meio foram se acumulando, tanto na já citada (e resolvida) situação do comércio *on line* e sua tributabilidade pelo ICMS, como naquela do comércio *off line*.

Contextualmente, surgiu o Convênio 51/2000<sup>21</sup>, que tratava da repartição de receita entre as unidades federadas nas operações interestaduais com veículos automotores em que há faturamento direto a consumidor final, dividindo as receitas entre origem e destino no caso em que estas vendas de veículos fossem realizadas pela internet.

Neste caso, a divisão seria entre o Estado da sede da montadora e aquele da sede da concessionária que entregava o veículo, lembrando que toda a venda de automóveis novos passa por estes sujeitos segundo o artigo 15 da Lei 6.729/1979.

Para tanto, contextualmente, criou-se uma forma de justiça tributária (no contexto da repartição de receitas) com esta divisão de receitas, lembrando que os veículos são submetidos à substituição tributária.

Interessantemente que este texto potencialmente não seria compatível (inválido) com os limites traçados para seu procedimento (e matéria) de produção normativa pelo artigo 10 da LC 24/1975 (combinado com o artigo 3º, I, do Regimento Interno do Confaz (Convênio ICMS 133/1997)), pois estes não deveriam tratar (materialmente) de repartição de receitas tributárias<sup>22</sup>.

De qualquer maneira e prosseguindo, nenhum dos textos legais citados que definem o conceito de estabelecimento para os fins tributários (e do ICMS) havia sido criado no contexto da (re)definição deste conceito empreendida pelo citado artigo 1.142 do Código Civil, cuja (quase) incontroversa interpretação permite menção ao chamado estabelecimento virtual como categoria autônoma e cuja vinculação territorial pode ser, inclusive, transferida ao local do domicílio do comprador (ou do servidor, a exemplo).

Logo, dada a dinâmica interpretativa<sup>23</sup> do conceito de estabelecimento, especialmente no campo virtual, merece ser revisitada para os fins do ICMS, pois a venda intermediada pela internet é muito distinta da venda por catálogo<sup>24</sup>, sendo mais

<sup>21</sup> Lembra-se que este Convênio teve sua legalidade questionada na ADI 2.747, que não foi analisada por aspectos de legitimação ativa.

<sup>22</sup> Deixa-se claro que, apesar destas críticas formais e materiais que afetariam a validade deste texto legal, tem-se que, pragmaticamente, o mesmo possui grande força, pois é resultado de um acordo unânime do Confaz.

<sup>23</sup> Lembra-se que, no julgamento da ADI 1.945, o STF (re)afirmou, justamente, a necessidade de uma interpretação dinâmica dos textos jurídicos que se relacionam com novas tecnologias.

<sup>24</sup> Em sentido contrário, mas sem tratar das várias hipóteses levantadas, a exemplo, por GRECO, Marco Aurélio. "Estabelecimento tributário e sites na internet". In: SIMÃO FILHO, Adalberto; e LUCCA, Newton de. *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2008, 350 páginas; BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

próxima de uma venda porta a porta (que pode ser sujeita à substituição tributária, como no Convênio 06/2006).

Para tanto, deixa-se claro que o site pode ser considerado como estabelecimento virtual e, portanto estabelecimento para fins do ICMS tal através da porta aberta semântica que a possibilidade de interpretação dinâmica (e compatível com o novo texto do CC) é o parágrafo 3º do artigo 11 da LC, não sendo considerado como mera extensão física do estabelecimento “real”<sup>25-26</sup>.

Para operacionalizar tal premissa, recorda-se que, além do já clássico (e aqui condenado) critério de conexão do local dos servidores, existem duas outras manifestações físicas do estabelecimento, o local onde o consumidor realize sua compra ou, mesmo, o local de entrega, como a agência dos correios, a exemplo do ICMS importação.

Como exemplos pragmáticos de incorporação destes critérios de atração de competência para o local do servidor onde se realiza o processamento eletrônico de suas operações, o Estado de São Paulo determina que o local do servidor seria suficiente para atrair a mesma, a teor do artigo 12, parágrafo 3º, da Lei 6.374/1989, lembrando que o parágrafo 4º autorizaria edição de regulamento para determinar que um site da internet seria um estabelecimento autônomo (registrado como filial/contribuinte para fins de ICMS).

Tal interpretação é possível pelo simples fato de que o estabelecimento pode, nos dizeres do multicitado parágrafo 3º, ser não edificado, de terceiros e onde as pessoas jurídicas exerçam sua atividade em caráter temporário, incluindo a possibilidade de que armazéns gerais sejam considerados estabelecimentos, o que não é o caso.

Mais ainda, caso penda dúvida na identificação do estabelecimento, no teor do inciso primeiro deste parágrafo, o local onde seja constatada a operação pode também ser utilizado e, ainda assim, ter-se-ia a atração da competência para o Estado de destino.

Isto ocorreria pelo simples fato de que, nas vendas pela internet, existiria a transferência entre mercadorias de dois estabelecimentos do mesmo contribuinte (ainda que o virtual não possua específico CNPJ de filial) para depois ocorrer a entrega desta mercadoria para o consumidor final através do agente transportador.

Com a ideia apresentada, subverte-se a já clássica interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, VII, *b*, combinado com o inciso XII, *d*, do mesmo artigo da CF em que o ICMS incidente sobre vendas na internet teria sua tributação apenas na origem<sup>27</sup>, pois seria aplicável a sua alínea *a*.

<sup>25</sup> Em sentido contrário: CASTRO, Aldemario Araujo. *Op. cit.*, nota 10.

<sup>26</sup> Adotando uma posição intermediária, em que certos sites são estabelecimentos para fins de ICMS e outros não: GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, nota 24.

<sup>27</sup> Como exemplo de texto no qual se considera inescapável a atual interpretação do artigo 155 da CF, ou seja, que no caso de intermediação eletrônica somente existe tributação na origem: SAM-PAIO, Anderson Peixoto *et al.* *O desafio da tributação no comércio eletrônico: uma análise sob a ótica do ICMS*. Monografia do curso de pós-graduação *latu sensu* em gestão tributária. Convênio Unifacs - Secretaria da Fazenda da Bahia, 2002; e BATISTA, Cícero Rubens. “Comércio eletrônico e os desafios para a Administração Tributária dos Estados”. *Revista de Direito Tributário da Apet* nº 27. São Paulo, setembro de 2010, pp. 15-40.

Deixa-se claro, como conclusão parcial que, potencialmente, vários são os conflitos de competência no campo da eleição dos critérios de conexão, pois há a possibilidade de se ter um sujeito vendedor localizado em um estado A, com servidor no estado B, e armazém de onde partem as mercadorias no estado C, com destino a um consumidor localizado no estado D, que comprou a mercadoria a partir de um computador localizado no estado E.

De qualquer maneira, deveria ocorrer uma inovação legislativa também para que a LC 87 cumpra sua função de dirimir os conflitos de competência em casos desta natureza ou, ao menos, os Estados deveriam realizar o cadastro/registo dos estabelecimentos virtuais como sendo autônomos em relação àquele estabelecimento físico ou local de atração de competência citados, ainda que de maneira concorrente.

É dizer, um mesmo site poderia ser registrado em vários estados diversos como filial e, portanto, ser contribuinte de ICMS para aquele estado quando ocorrer a compra para sujeito destinatário das mercadorias localizado no mesmo.

Paliativamente, para dar uma maior aceitabilidade de uma subversão desta interpretação já há muito consolidada, poder-se-ia utilizar a repartição das receitas deste comércio, sendo uma forma potencialmente mais alinhada com o princípio do pacto federativo, dando legitimidade material a esta nova interpretação.

Da mesma forma, deixa-se claro que seria interessante que, para não sobrecarregar a fiscalização, talvez também fosse o caso de se utilizar substituição tributária (como, a exemplo, no Protocolo 21 e nos Convênios 51/2000 e 52/2005) ou, mesmo, determinar que apenas mercadorias acima de um determinado valor (relevante) fossem tributadas nesta situação, como em algumas das legislações atacadas pelas citadas ADIs que tratam das leis estaduais relativas ao comércio eletrônico<sup>28</sup>.

Proseguindo, aparte os problemas já mencionados no caso do ICMS incidente sobre vendas de veículos na internet, com o crescimento exponencial do comércio eletrônico tanto *on* como *off line*, foi editado durante a 141ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no Rio de Janeiro, o (criticado por sua atecnia) Protocolo 21, de 1º de abril de 2011 (e publicado no dia 7 do mesmo mês).

Neste caso ocorreu a ratificação imediata pelos 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 o Distrito Federal, sem olvidar que os Estados do Mato Grosso do Sul e Tocantins aderiram ao mesmo posteriormente, através, respectivamente, dos Protocolos 31/2011 e 43/2011.

Este multicitado protocolo criou uma espécie de distribuição das receitas do ICMS nas vendas realizadas através de internet, telemarketing ou showroom, quando esta for realizada entre os estados signatários e, caso tenha operação entre esta-

<sup>28</sup> Apenas como exemplo de texto legal que estabelece um limite mínimo para a tributação da diferença de alíquotas entre origem e destino no caso do comércio eletrônico, cita-se o artigo 6-A do Decreto Estadual nº 29.560/2008, com a redação em vigor dada pelo Decreto Estadual nº 30.115/2010.

dos signatários e não signatários, obriga a cobrança do diferencial de alíquota na fronteira.

Obviamente, este Protocolo possui uma série de problemas formais<sup>29</sup> e materiais, como bem apontado por Santos de Carvalho<sup>30</sup>, mas, interessantemente, apesar da citada atecnia/invalidade, o Protocolo 21 fez, ainda que indiretamente, uma forma de interpretação uniformizadora (quase no teor do artigo 3º, III, do RI-Confaz), ainda que sem citar, do conceito de estabelecimento.

Finalmente, aparte todo o dito, muitos autores<sup>31</sup> criticam a atual intributabilidade no destino no caso do ICMS em vendas eletrônicas, dando como solução apenas uma mudança constitucional, da LC 87 ou com um Convênio.

Neste sentido, já existe a PEC 36/2006 (arquivada), mais geral, e as mais específicas PEC 227/2008, que foi acoplada a PEC da reforma tributária, a 37/2001, e a 56/2011<sup>32</sup>.

Também existe o PLC 17/2011, que cria hipótese de divisão de receitas nestas operações, quase que alterando o citado artigo 155, parágrafo 2º, II, *b*, da CF, o que não seria a melhor solução para o problema, por não ser compatível com a CF.

Interessantemente, esta solução já foi (inconstitucionalmente) realizada através da adição do parágrafo 6º do artigo 11 da LC 87 e a correspondente edição do (também ilegal e inconstitucional) Convênio 52/2005, que trata sobre a divisão de receitas nos chamados serviços não medidos de comunicação relativos à TVs por assinatura via satélite.

Sob outro giro, uma constitucional mudança da LC, caso não se aceite a interpretação dada ao parágrafo 3º do artigo 11, deveria ser concentrada na alteração do conceito de estabelecimento.

Finalmente, lembra-se que já existe a proposta de Convênio 136/2009 do MT, que emula os citados Convênios 51/2000 e 52/2005, mas que não se considera como compatível com a LC 24 e com o RI-Confaz pelos motivos já explicitados.

## 5. Conclusões

1. O Direito Tributário, como dito, de acordo com o artigo 110 do CTN, apenas permite criar critérios para subclassificar seus institutos, estabelecendo diferenças específicas em relação ao conceito estabelecido pelo Direito Civil.
2. Estabelecimento é, sinteticamente, o conjunto de capitais voltados para a consecução de um negócio, sendo considerado também como estabeleci-

<sup>29</sup> Sinteticamente, as inconstitucionalidades apontadas em relação ao Protocolo dizem com que este seria contrário ao artigo 38, parágrafo único, do Regimento Interno do Confaz; trataria do conceito de estabelecimento, que seria, de acordo com o inciso I do art. 22 da CF, matéria de competência privativa da União; tentaria modificar diversos aspectos a RMIT do ICMS; e por tratar de substituição tributária por meio de protocolo em detrimento de LC específica ou Convênio.

<sup>30</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Op. cit.*, nota 2.

<sup>31</sup> Entre outros: NICHOLAS, Paulo. "Comércio eletrônico e ICMS". Disponível em <http://www.direito.com.br/doutrina>. Acesso em 1º de janeiro de 2012. Artigo fornecido pela Comut/Unisinos, em dezembro de 2000.

<sup>32</sup> Estas propostas legislativas foram bem estudadas em: CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Op. cit.*, nota 2.

mento (autônomo) aquele virtual, tendo como fundamento jurídico atual o artigo 1.142 do Código Civil de 2002.

3. Este estabelecimento virtual pode servir como plataforma para o chamado comércio *on* ou *off line*, ou seja, instantâneas ou completamente virtuais ou diferidas ou com parcela virtual (venda em si) e parcela não virtual (entrega física), respectivamente.

4. A determinação deste conceito para o Direito Tributário é mais importante para o ICMS e ISS, pois determina a competência (e receitas tributárias) destes tributos, mas também é citado fortemente na legislação do IPI e do IR, especialmente no artigo 5º do Modelo OCDE.

5. Para o IR, o conceito de estabelecimento surge com força na menção ao chamado pelo artigo 5º do Modelo OCDE de estabelecimento permanente, que foi objeto de (re)estudo em seus comentários (42,1 a 42.10), permitindo a regra de atração de bases imponíveis para o local do servidor quando se tratar de comércio *on* ou *off line* em que haja atividade principal que viabilize os atos do comércio.

6. No caso do ICMS, a definição do conceito de estabelecimento foi incluída no parágrafo 3º do artigo 11 da LC 87 e admite, assim como nos outros tributos, certas ficções e presunções jurídicas para sua implementação.

7. Historicamente, esta definição é anterior àquela do novo Código Civil e, através da aplicação do artigo 110 do CTN, deve-se interpretá-lo de maneira dinâmica e respeitando as definições do Direito Civil.

8. Neste sentido, no caso das vendas *off line* em que exista atividade principal sendo praticada *on line* (como pagamento, a exemplo), tem-se como regra de atração do estabelecimento o local do acesso, do servidor ou na fronteira, implicando competência para tributação no destino, pois tem-se situação assemelhada a venda de porta em porta e não às vendas por catálogo, sendo esta operação precedida por uma transferência entre estabelecimentos do mesmo proprietário.

9. Tanto os Convênios 51/2000 e 52/2005 como o Protocolo 21/2011 possuem vícios formais e materiais, sendo incompatíveis com o objeto dos mesmos como preconizado pela LC 24/1975 e o RI-Confaz.

10. Sendo assim, em não se aceitando a interpretação proposta para o parágrafo 3º do artigo 11 da LC 87, somente uma Emenda Constitucional ou uma alteração do conceito de estabelecimento (e permitindo o registro do site como estabelecimento autônomo) é que seriam as formas possíveis para permitir a tributação no destino (ou a repartição entre origem e destino) das mercadorias comercializadas pela internet.