

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**DEMETRIUS NICHELE MACEI**

**LIZIANE ANGELOTTI MEIRA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



**CONPEDI**

Conselho Nacional de Pesquisa  
e Pós-Graduação em Direito

# XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

**A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO: UM PARALELO ENFRENTADO PELA UNIÃO EUROPÉIA E O ESTADO BRASILEIRO**  
**THE PROBLEM IN TAXATION OF E-COMMERCE: A PARALLEL FACED BY THE EUROPEAN UNION AND THE BRAZILIAN STATE**

**Eugênio Duarte Vasques <sup>1</sup>**

**Resumo**

O comércio eletrônico caracteriza-se pela venda de produtos, sejam esses, virtuais ou físicos, e pela prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual. As ofertas e contratos são realizados por intermédio da transmissão e recepção eletrônica de dados. No presente trabalho, discorreremos sobre a importância desse mecanismo de comercialização frente à problemática da tributação do ICMS, e sobre os novos problemas referentes à bitributação que vêm gerando polêmica nesse cenário. Analisaremos ainda, a evolução e recepção do comércio eletrônico em todo o mundo, focando em seu aspecto jurídico, em especial o tributário e a sua recepção e tributação em diferentes locais.

**Palavras-chave:** Princípio da justa alocação dos fatos tributários, O icms e o comércio eletrônico, A problemática da bitributação e as recentes ações constitucionais

**Abstract/Resumen/Résumé**

E-commerce is the commercialization of products, either physical or virtual ones, and services provided over a virtual venue. The offers and contracts are made over electronic transmission and receiving of data. On this essay, we approach the importance of this commerce mechanism in view of the problematic for the ICMS taxation, and over new problems referring to double taxation that is generating polemic in this scenario. We will analyze also the evolution and reception of e-commerce all over the world, focusing in it's legal aspect, manly tributary and it's reception and taxation in different locations.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** The just allocation of tributary facts principle, Icms and e-commerce, Problems referring to double taxation, recent constitutional lawsuits

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2003). Especialização em Direito Empresarial pela PUC-SP (2005). Especialização em Ciências Jurídicas pela FDUP-Portugal (2012). Mestre em Ciências Jurídico-Privatísticas pela FDUP-Portugal (2014).

## INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico é caracterizado como o procedimento de compra, venda, troca de produtos, serviços ou informações via uma rede de computadores interconectados, através da Internet, rede mundial que permite a comunicação e troca de informações por usuários em todo o mundo. Por essa modalidade de comércio podemos incluir também a prestação de serviços aos clientes, a colaboração entre os parceiros de negócio e transações eletrônicas.

Assim, a internet trouxe a tona novos conceitos e práticas jurídicas, inclusive os referentes ao Direito Fiscal. Em razão do constante crescimento e popularização do comércio eletrônico e da prestação de serviços via Internet, surge no ordenamento jurídico mundial diversos questionamentos acerca da possibilidade (ou não) de o Estado tributar ditas atividades. Sobre alguns desses problemas tratará o presente ensaio.

É evidente na sociedade atual as consequências trazidas pelo comércio eletrônico uma vez que diversos conceitos foram modificados desde a sua expansão. Em algum tempo, já é possível prever a substituição do sistema tradicional do mercado, aquele pautado na exposição dos produtos para o consumidor, por um novo modo negocial eletrônico, o que acaba provando uma série de mudanças de paradigma na esfera social, econômica e jurídica, podendo incluir nesta última o que diz respeito a tributação ao comércio eletrônico.

Falaremos sobre a definição e conceito legal de comércio eletrônico, bem como as suas modalidades e princípios e a sua importância na ordem jurídica mundial.

É visível a existência na ordem econômica mundial o crescimento nas transações efetuadas via internet e a crescente substituição dos modos tradicionais de comércio pelo comércio eletrônico. Para os integrantes da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) resulta uma questão: como realizar a tributação em transações de comércio eletrônico?

Discorreremos sobre as situações previstas no caso de tributação do comércio direto e indireto e quais as suas consequências, como, por exemplo, nos casos de softwares.

Também citamos como o comércio eletrônico fora recebido em países como os Estados Unidos e na União Europeia. No primeiro a cobrança fiscal é realizada apenas no destino final do produto, enquanto na última o imposto é cobrado com base no menor valor adicionado, em cada etapa de comercialização, com alíquotas menores, para reduzir os efeitos da evasão fiscal.

No Brasil, o comércio eletrônico torna possível a realização de diversas operações ambiente virtual que refletem no mundo real, acabando por se sujeitarem a uma variada carga tributária sobre os acontecimentos materiais.

É através do comércio eletrônico que é possível que qualquer pessoa, seja física ou jurídica, no Brasil ou em qualquer unidade da Federação, com suas próprias regras de tributação, possa acessar um site de Comércio Eletrônico e realizar uma compra de mercadorias.

As operações de compra e venda, em especial as de mercadorias, realizadas via Internet, geram uma circulação de bens e mercadorias no mundo real, as quais devem incidir a cobrança do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e a partir dessa incidência tributária surge uma dúvida no ordenamento jurídico acerca da relação desse tributo com o comércio eletrônico.

Analisaremos a problemática da tributação do ICMS no comércio eletrônico no Brasil, bem como os novos problemas referentes a bitributação que vêm gerando polêmica.

Com o presente trabalho, objetiva-se demonstrar a evolução e recepção do comércio eletrônico em todo o mundo, focando em seu aspecto jurídico, em especial o tributário e a sua recepção e tributação em diferentes locais.

## **1. O COMÉRCIO ELETRÔNICO<sup>1, 2</sup>.**

O comércio eletrônico é caracterizado como o procedimento de compra, venda, troca de produtos, serviços ou informações via uma rede de computadores interconectados, através da Internet, rede mundial que permite a comunicação e troca de informações por usuários em todo o mundo. Por essa modalidade de comércio podemos incluir também a prestação de serviços aos clientes, a colaboração entre os parceiros de negócio e transações eletrônicas.

Entende-se o comércio eletrônico como a aplicação da nova tecnologia em favor da atividade empresarial, sendo aplicada de uma forma inovadora, sob um contexto antigo da

---

<sup>1</sup> ALBERTIN, Alberto Luiz. São Paulo: Atlas, 2004, p. 15: "*a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infraestrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo.*"

<sup>2</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. . Saraiva: São Paulo, 2008, p. 32: "Comércio eletrônico é a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual. A oferta e contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados. O comércio eletrônico pode realizar-se através da rede mundial de computadores (comércio internáutico) ou fora dela."



tradicional maneira de negociar, abrangendo uma vasta série de atuais e antigas aplicações que se expandem desde a realização de funções tradicionais do comércio sem o uso de papel como faturamento, acompanhamento de estoque e de carga, pagamento e transferências de fundos, entrada e processamento de pedidos, catálogos eletrônicos e coletas de dados de ponto-de-venda. Faz-se referência também ao marketing, a propaganda e os serviços de suporte ao cliente que também estão presentes na esfera do comércio eletrônico<sup>3</sup>.

### **1.1. Modalidades de Comércio Eletrônico**

Diversas são as modalidades de comércio eletrônico, podendo ser B2B (*business-to-business*), operações comerciais efetuadas entre empresas, B2C (*business-to-consumer*), entre empresa e consumidores, Comércio Indireto e Direto.

Por Atividade B2B (*business-to-business*), entende-se como a atividade ocorrida entre empresas na qual ocorre a substituição dos processos físicos que envolvem as transações comerciais por um processo totalmente eletrônico. Normalmente, este tipo de negócio é realizado com o apoio de tecnologias baseadas na Internet, onde compradores e fornecedores transacionam em tempo real.

A atividade B2C (*business-to-consumer*) é a exercida diretamente por uma empresa produtora, vendedora ou prestadora de serviços para o consumidor final. Essa modalidade de comércio eletrônico vem crescendo bastante, mas requer bastante cautela ao ser realizada, pois depende de uma relação de confiança entre consumidor e fornecedor vez que quem está comprando não tem acesso ao produto fisicamente.

Pode-se ainda definir o comércio eletrônico por direto e indireto. A diferença entre essas duas modalidades se dá pela forma de entrega da mercadoria ao consumidor. Compras realizadas à distância são realizadas antes mesmo do fenômeno da internet.

Há tempos consumidores compram via telefone e então recebiam a encomenda em sua casa. Na internet não é diferente, o comprador escolhe o produto e o mesmo é entregue em sua residência via serviços comuns de entrega, como os correios. A esta modalidade é dado o nome de comércio eletrônico indireto.

---

<sup>3</sup> COMISSÃO EUROPEIA – “Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta”: “O comércio electrónico engloba todas as actividades comerciais relevantes, realizadas por empresas, governos ou consumidores através de redes electrónicas, como a Internet e a World Wide Web (WWW), incluindo operações comerciais, vendas e compras, celebração de contratos, publicidade e diversas actividades de marketing – criando, no seu conjunto, um mercado electrónico”.

O comércio eletrônico direto, todavia, é aquele em que o pedido, pagamento e recebimento do bem ocorrem diretamente via Internet, sem a intervenção de qualquer outro veículo. É o caso da compra de um software de computação, que durante todo seu processo de compra, pagamento e recebimento não assume nenhuma proporção física.

É evidente na sociedade atual as consequências trazidas pelo comércio eletrônico uma vez que diversos conceitos foram modificados desde a sua expansão. Em algum tempo, já é possível prever a substituição do sistema tradicional do mercado, aquele pautado na exposição dos produtos para o consumidor, por um novo modo negocial eletrônico, o que acaba provando uma série de mudanças de paradigma na esfera social, econômica e jurídica, podendo incluir nesta última o que diz respeito a tributação ao comércio eletrônico.

As transações comerciais via Internet dão início a um novo conceito de bem: o intangível<sup>4</sup>. Sendo assim, a diferença entre os conceitos de bem e serviço no nosso sistema tributário é de fundamental importância para regular várias situações.

Assim sendo, como caracterizar, por exemplo, um software adquirido via Internet e por ela recebido? Foge do conceito de bem, uma vez que é um produto intangível, e foge também do conceito tradicional de serviço. Esta definição não se trata apenas de uma divagação filosófica, ensejando várias consequências práticas.

No caso de um produto ser classificado como bem, este estará sujeito às regras previstas no GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*<sup>5</sup> – onde é prevista a tributação no caso de importação. Contudo, caso seja definido como serviço, deve obedecer às regras do GATS – *General Agreement on Trade in Services*<sup>6</sup> – o qual não prevê tributação na importação.

---

<sup>4</sup> PEREZ, Marcelo Monteiro, *Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial*. São Paulo: Rfama, 2002, pag.13 “Ativos intangíveis podem ser definidos como um conjunto estruturado de conhecimentos, práticas e atitudes da empresa que, interagindo com seus ativos tangíveis, contribui para a formação do valor das empresas. Pode-se pensar os ativos intangíveis como ativos de natureza permanente, sem existência física e que, à disposição e controlados pela empresa, sejam capazes de produzir benefícios futuros. São exemplos de alguns ativos intangíveis: patentes, franquias, marcas, *goodwill*, direitos autorais, processos secretos, franquias, licenças, *softwares* desenvolvidos, bancos de dados, concessões públicas, direitos de exploração e operação, uma carteira fiel de clientes etc.

<sup>5</sup> The General Agreement on Tariffs and Trade (typically abbreviated GATT) was negotiated during the UN Conference on Trade and Employment and was the outcome of the failure of negotiating governments to create the International Trade Organization (ITO). GATT was signed in 1947 and lasted until 1993, when it was replaced by the World Trade Organization in 1995. The original GATT text (GATT 1947) is still in effect under the WTO framework, subject to the modifications of GATT 1994

<sup>6</sup> The General Agreement on Trade in Services (GATS) is a treaty of the World Trade Organization (WTO) that entered into force in January 1995 as a result of the Uruguay Round negotiations. The treaty was created to extend the multilateral trading system to service sector, in the same way the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) provides such a system for merchandise trade. All members of the WTO are signatories to the

Esta controvérsia está em pauta na OMC – Organização Mundial de Comércio – desde 1998, não tendo, até então, resultado em nenhuma conclusão a respeito das normas que devem reger o comércio eletrônico, se aquelas previstas no GATT ou GATS<sup>7</sup>. Entretanto, há o entendimento de que o comércio eletrônico deve ter a mesma tributação que o comércio tradicional no que se refere ao imposto sobre vendas e sobre a renda<sup>8</sup>.

As agências responsáveis pela administração tributária precisam definir regras compatíveis com a natureza do comércio eletrônico e responder ao desafio de prevenir possíveis perdas de arrecadação. As autoridades reconhecem que o comércio eletrônico cria novas formas para a coleta de impostos, sendo preciso alterar as leis tributárias e a forma de relacionamento com os contribuintes.

O debate destas questões tem avançado nos organismos internacionais e ganhou fôlego nos países da OCDE<sup>9</sup> (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que concentram o maior volume das operações via Internet. A discussão nos países em desenvolvimento avançou menos, mas, ainda assim está presente, porque há preocupação com os efeitos negativos da perda de arrecadação na venda de bens e serviços e nas tarifas alfandegárias.

## 1.2. Princípios do Comércio Eletrônico

---

GATS. The basic WTO principle of most favoured nation (MFN) applies to GATS as well. However, upon accession, Members may introduce temporary exemptions to this rule.

<sup>7</sup> The Harvard Law National Security Research Group. RESPONSES TO QUESTIONS POSED BY CNAS ON INTERNATIONAL LAW & INTERNET FREEDOM. 2002. Disponível em <http://www.law.harvard.edu/students/orgs/nsrc/CNAS/>. Acesso em 27/12/2011 “Whether GATS or GATT applies depends on whether the software or hardware in question is a service or good. Thus, in every case involving Internet goods, it is a threshold question whether GATS (which regulates services) or GATT (goods) applies. Moveable items sold during ecommerce transactions (clothes, books, CDs) constitute goods, and online services that do not require downloading of any kind are clearly services. Goods sold under GATT receive most favored nation (MFN) status, where all WTO member countries receive the same benefits offered to imports. They also receive national treatment status, where products of WTO member countries are treated equally as domestic products. Under GATS services, national treatment status applies only when the WTO member has proactively committed to providing such treatment. Additionally, exemptions from MFN treatment are permitted. This stark difference between GATS and GATT status is at stake in the ongoing debate concerning “e-products.” These are products that were formerly deliverable in tangible form but are now delivered electronically: newspapers, books, videos, and software. The issue remains unresolved. The United States argues for the classification of e-products as goods and therefore under GATT protections (the position is guided by the United States’ prominence in the leading e-commerce industries); in contrast, the EU and many WTO members prefer that e-products be treated as services.”

<sup>8</sup> ANGELO, João Marcelo Anderson. O desafio da tributação no comércio eletrônico. Extraído do site <http://pt.scribd.com/doc/57206633> em 23/12/2011.

<sup>9</sup>The mission of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) is to promote policies that will improve the economic and social well-being of people around the world. The OECD provides a forum in which governments can work together to share experiences and seek solutions to common problems. They work with governments to understand what drives economic, social and environmental change.

Não se pode falar em Comércio Eletrônico sem falar dos princípios do ordenamento jurídico que o norteiam, já tendo a OCDE se manifestado sobre a manutenção dos mesmos para a sua utilização.

### **1.2.1. Princípio da Neutralidade**

Segundo David Williams<sup>10</sup> o principal objetivo prosseguido pelo sistema fiscal é “ser neutral: eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Procura-se igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado”. O imposto ideal, então, seria aquele que retira do contribuinte na proporção de sua riqueza, de modo a alterar o mínimo de seu padrão de comportamento.

Em um contexto internacional este princípio pode assumir duas faces: neutralidade nas importações e/ou neutralidade nas exportações. A primeira é alcançada quando investidores nacionais ou estrangeiros são tratados igualmente pelo país aonde é realizado o investimento e a segunda quando o sistema fiscal não incentiva investimentos no território nacional ou estrangeiro.

Transferindo esse princípio ao comércio eletrônico o fisco deverá ter como objetivo assegurar a neutralidade e a equidade entre os diversos modos e métodos do comércio eletrônico e o tradicional.

Desta forma, as decisões devem ser determinadas se considerando a ordem econômica e não fiscal e os contribuintes que se encontrem em semelhante situação e efetuem transações similares deverão estar sujeitos a idênticos níveis de tributação.

Sendo assim os contribuintes que prestem serviços ou forneçam bens podem realizar transações on-line e off-line, entre produtos on-line, sem qualquer diferença no tratamento fiscal.

Deverá ainda ser totalmente afastada a possibilidade de tributação especial do comércio eletrônico que tome por fato tributário a quantidade de informação transmitida na rede (*o Bit Tax*), sem uma consideração pelo valor real e intrínseco dos bens objetos da transmissão.

### **1.2.2. Princípio da Eficiência**

---

<sup>10</sup> WILLIAMS, David, Trends in International Taxation, IBFD, IFA, 1991.

O princípio da eficiência possui uma íntima relação com o princípio da neutralidade.

Para Glória Texeira<sup>11</sup> “Eficiência, em sentido econômico, só poderá ser alcançada se o sistema for neutral, impondo que todo o rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto”.

Entretanto, tal princípio admite outros entendimentos como o de Adam Smith que acredita que “o princípio da eficiência implicaria que os custos de incidência e cobrança fiscal deveriam ser reduzidos ao mínimo”.

Com relação ao Comércio Eletrônico, os custos advindos da aplicação das regras fiscais deveriam ser reduzidos ao mínimo possível, tanto para a administração quanto para o contribuinte.

Dessa forma, os custos administrativos para a imposição, fiscalização e arrecadação de tributos que incidam sobre operações on-line devem ser taxados o mais baixo possível de modo a não causar elevação desnecessária dos custos inerentes à empresa, respeitando e cumprindo a legislação tributária vigente.

### **1.2.3. Princípio da Simplicidade**

A premissa do princípio da simplicidade é que um sistema fiscal deverá ser simples.

Deve, primeiramente, ser dotado de leis fiscais claras e objetivas, que evitem noções ambíguas, leis atualizadas e condensadas, num só documento, a fim de evitar incertezas ou contradições legislativas.

Em seguida, deve o sistema procurar por eliminar elementos burocratizantes, com excesso de formalismo e rigidez. Também deverão ser reduzidas ou eliminadas as situações de favorecimento de certos tipos de contribuintes, mediante a concessão via legislativa ou administrativa, de benefícios ou incentivos fiscais.

Por fim, importa seguir algumas diretrizes básicas como a redução no escalão de impostos, a eliminação da aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento, redução das taxas marginais e a adoção de impostos simples e de fácil compreensão pelos contribuintes e administração fiscal<sup>12</sup>.

### **1.2.4. Princípio da Flexibilidade**

---

<sup>11</sup> TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, pag55, Almedina, 2010.

<sup>12</sup> TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, pág. 66 Almedina, 2010.

Por esse princípio, entende-se que o sistema tributário deve ser flexível e dinâmico, de modo que acompanhe a evolução técnica e as transações comerciais, devendo ser maleáveis e abertos para evoluir de acordo com o avanço tecnológico do mercado.

#### **1.2.5. Princípio da Justa Alocação dos Fatos Tributários**

Esse princípio tem como objetivo principal o impedimento da dupla tributação. É imprescindível que as soluções de implementação de um regime tributário dos rendimentos advindos do comércio eletrônico, considerem quer o critério da Fonte dos rendimentos, quer o da residência da pessoa ou a entidade que auferir esses rendimentos, com vista a repartir, à escala global, a riqueza gerada.

## **2. A PROBLEMATICA DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL**

No Brasil, o comércio eletrônico torna possível a realização de diversas operações no ambiente virtual que refletem no mundo real, acabando por se sujeitarem a uma variada carga tributária sobre os acontecimentos materiais.

É através do comércio eletrônico que é possível que qualquer pessoa, seja física ou jurídica, no Brasil ou em qualquer unidade da Federação, com suas próprias regras de tributação, possa acessar um site de Comércio Eletrônico e realizar uma compra de mercadorias.

As operações de compra e venda, em especial as de mercadorias, realizadas via Internet, geram uma circulação de bens e mercadorias no mundo real, as quais devem incidir a cobrança do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e a partir dessa incidência tributária surge uma dúvida no ordenamento jurídico acerca da relação desse tributo com o comércio eletrônico.

### **2.1. O ICMS e o comércio eletrônico**

O art. 155 da Constituição Federal Brasileira estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> 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.

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignação (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n.18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação do Estado. Segundo Eduardo Sabbag<sup>14</sup> tal tributo é dotado de “gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo o princípio da não cumulatividade), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo predominantemente um caráter fiscal”.

O ICMS é disposto na Lei Complementar n. 87/96 que em seu artigo 4º define o sujeito passivo de tal tributo<sup>15</sup>.

A base do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transportes e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, CF)<sup>16</sup>.

O Fato Gerador do ICMS é composto por três critérios os quais precisam ser analisados: material, temporal e espacial.

O critério material se vincula a ação do momento e se encerra com um fazer, um dar ou um ser. O critério temporal enseja no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, o fato de vender, comprar ou circular a mercadoria. Por critério espacial entende-se como sendo aquele em que se vincula ao local exato onde ocorreu o fato gerador, para que lhe sejam dados seus efeitos próprios.

Com o avanço do Comércio Eletrônico, tem-se nascido uma nova definição para o termo “circulação de mercadorias” como a hipótese de incidência do ICMS, vez que com essa modalidade de comércio a circulação não precisa ser necessariamente física e o fato das mercadorias serem ofertadas e comercializadas no ambiente virtual, não as fazem deixar de circular entre os negociantes.

O conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define

---

<sup>14</sup>SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, Saraiva, 2011.

<sup>15</sup>Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>16</sup> Para Eduardo Sabbag “diz-se que existem na verdade quatro impostos definidos na outorga da competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam: imposto sobre circulação de mercadoria, imposto sobre serviços de transporte interurbanos e interestaduais e de comunicação, imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e imposto sobre a extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.”

implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS.

Segundo a doutrina não são consideradas mercadorias os produtos destinados a uso pessoal do próprio importador, por essas razões é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que não deveria incidir ICMS sobre a importação de bens de uso do próprio importador<sup>17</sup>.

Nas operações realizadas via comércio eletrônico, no que envolve bens tangíveis, nada impede que ocorra a tributação do ICMS, vez que a operação realizada caracteriza-se como uma típica operação de circulação de mercadorias.

Outra definição que se faz importante para o estudo da competência tributária do ICMS no comércio eletrônico é a definição do local para efeitos de comercialização de mercadoria. Em se falando de ICMS, o critério espacial deverá coincidir com o âmbito da competência do Estado ou Distrito Federal, em que a norma seja válida.

A problemática gerada pelo comércio eletrônico se relacionada com a venda para o consumidor final. Imagine que um cidadão, residente no Estado do Ceará, acesse um site de mercadorias com domínio no Estado de Rondônia. O local para que ocorra a tributação poderá ser ou no local da empresa (sede) ou no local do estabelecimento da pessoa física que realizou a compra.

Em 19 de Abril de 2011, o Governo do Estado de Rondônia Publicou o Decreto n.15.846 de 2011 que criou um terceiro critério para a tributação de compra de mercadoria via Internet, dispondo de regramento próprio<sup>18</sup>.

O protocolo 21/2011, em que citado decreto é fundamentado, tem como signatários expressos, além do Estado de Rondônia, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima e Sergipe e o Distrito Federal.

---

<sup>17</sup> Ainda nas palavras de Eduardo Sabbag, *in Manual de Direito Tributário, Saraiva, 2011*, “ a mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão para o comércio”. Segundo a definição de Roque Antônio Carrazza : "Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria".

<sup>18</sup> "Dispõe sobre a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem para consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento (...) É devido ao Estado de Rondônia parcela do ICMS nas entradas de mercadorias ou bens procedentes das unidades federadas signatárias do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom" (Art. 1º).



Desta forma, para as unidades federadas expressamente signatárias do Protocolo, pelo Decreto, também é devida a parcela do ICMS nas entradas de mercadorias ou bens procedentes das unidades não signatárias do mesmo, o que não pode ocorrer, visto que cada legislação do ICMS é apenas para seu Estado ou para Estados signatários de protocolos.

O decreto, juntamente com o protocolo, acaba por criar uma terceira maneira de tributação, a qual o ICMS em operações de comércio eletrônico é devido aos dois Estados.

A Lei Complementar 87/96, conhecida como a Lei Kandir, relativa a estrutura do ICMS com a noção de estabelecimento<sup>19</sup>.

Portanto, o estabelecimento, é caracterizado como o espaço físico aonde se exerce a atividade empresária, seja ela temporária ou permanente e têm a função de determinar o espaço jurídico do responsável pelo pagamento do tributo. Com relação ao comércio eletrônico a questão que se debate é se um site que oferece esse tipo de serviços pode ser considerado um estabelecimento.

A questão que se estuda é se ao efetuar uma operação em um site que vende mercadorias, se o mesmo pode ser considerado como estabelecimento, uma vez que a compra foi realizada no Estado de destino e não no Estado de origem, sendo este considerado apenas como um depósito de mercadoria<sup>20</sup>. Para tanto se faz necessária uma definição mais precisa do termo estabelecimento comercial vez que somente após um conceito concreto é que não poderá ocorrer a bitributação para o consumidor final nas operações de Comércio Eletrônico.

Outro problema enfrentado pelos Estados é quando se fala da operação de circulação de mercadorias via comércio eletrônico, em destaque nas relações entre o fornecedor e o consumidor final, é o que diz respeito as operações interestaduais.

Para que nenhum Estado fosse prejudicado fora criado o diferencial de alíquotas, que busca favorecer o consumidor final que não seja contribuinte de ICMS e também para repartir entre Estados Produtores e Estados Consumidores o ICMS devido nas prestações que se

---

<sup>19</sup> "§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado ainda, o seguinte: I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação; II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura do pescado; IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular."

<sup>20</sup> "Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:"

destinem bens e serviços ao consumidor final contribuinte do ICMS. Nesse sentido, o artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal<sup>21</sup>.

Se uma empresa comum decide comercializar um produto para um contribuinte do ICMS que mora no Estado do Ceará, ela recolher tal imposto à alíquota de 17% (dezesete por cento) porque toda a operação ocorreu dentro do Estado do Ceará. Se a mesma empresa decide também atuar em Pernambuco, recolherá no Ceará apenas a alíquota interestadual, enquanto a diferença entre esta e a alíquota vigente no Estado de Pernambuco, ficará com o mesmo.

Ocorrendo a mesma transação na esfera do comércio eletrônico interestadual para consumidor final, o ICMS seria devido apenas no Estado de origem, o Ceará, nada sendo recolhido para Pernambuco.

Cada Estado Brasileiro tem a sua própria legislação quanto ao ICMS, o que acaba por levar a alguns deles a temerem a perda da arrecadação e o crescimento do comércio eletrônico, já que para esta modalidade é devido apenas ao local de origem, nada sendo arrecadado para o local de destino.

Na circulação de mercadorias destinadas a consumidores não contribuintes, o ICMS é destinado ao Estado de origem, o que leva a alguns Estados da Federação a concederem benefícios fiscais para empresas nesse tipo de operação. No Estado de Santa Catarina, no regulamento do ICMS, anexo II, art. 15, encontramos igualmente regulamento<sup>22</sup>.

O comércio eletrônico tem gerado preocupação a nível nacional vez que os Estados temem que assim a arrecadação do ICMS possa cair consideravelmente.

O comércio eletrônico vem sendo estudado de ampla maneira pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, CONFAZ<sup>23</sup>, órgão deliberativo que engloba a vontade dos Estados, formado pelo Ministro da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda Estaduais.

---

<sup>21</sup> "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 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. VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

<sup>22</sup> "XXX - nas operações interestaduais de venda direta a consumidor, realizadas por meio da Internet, nos seguintes percentuais, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, observado o disposto no § 27 (Lei nº 10.297/96, art. 43)".

<sup>23</sup> Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975.

Os acordos realizados entre os Estados servem para expressar a vontade unânime nas decisões, mas não possuem força legal para obrigar a sua execução pelos Estados, o que muitas vezes acontece na prática.

Faz-se necessário que os Estados entrem em consenso com relação à tributação das compras realizadas por comércio eletrônico, uma vez que sem um acordo os consumidores poderão ser prejudicados com a bitributação.

Em 1º de Abril de 2011 começa a vigorar o Protocolo ICMS nº 21<sup>24</sup>, de que estabelece e disciplina à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem

---

<sup>24</sup> O Protocolo ICMS nº 21, de 1º de Abril de 2011, foi publicado no DOU de 07/04/11 nos seguintes termos: PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, 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 P R O T O C O L O: Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo; Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira; Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem: I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual; Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credenciar na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador. Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada de destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação

mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Os Estados signatários foram Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal.

Conforme cláusula primeira do Protocolo ICMS 21/2011, os Estados signatários do protocolo podem exigir a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias ICMS, devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet.

Em recente decisão do Tribunal de Justiça da Bahia<sup>25</sup>, fora concedida liminar em mandado de segurança para certa empresa que realiza comércio eletrônico que foi obrigada a recolher o ICMS das operações realizadas por não contribuintes do ICMS com destino ao

---

procedente de unidade federada: I - não signatária deste protocolo; II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino; Cláusula quinta O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000; Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações. Cláusula sétima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

<sup>24[2]</sup> Nos termos desses artigos: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”. e “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

<sup>25</sup> MANDADO DE SEGURANÇA Nº. 0001334-74.2011.805.0000-0 – SALVADOR; IMPETRANTE: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. ADVOGADO: OAB/BA 12216 - TONY VALERIO DOS SANTOS IMPETRADOS: GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA E SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA. RELATOR: DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO; DECISÃO. Concedeu-se liminar em Mandado de Segurança para impedir a cobrança de ICMS na entrada de mercadorias no Estado da Bahia.

A empresa, com sede no Rio de Janeiro, promove as vendas de São Paulo onde está todo o estoque dos produtos que comercializa, atuando no ramo do comércio varejista de bens de consumo, realizando as atividades principalmente pela internet e por telemarketing. Argumentou-se, na decisão que "o fisco estadual não terá maiores prejuízos, vez que poderá exigir o imposto, pelos meios legais que tem ao seu dispor, caso seja ao final denegada a segurança". Por considerar relevantes os argumentos trazidos na exordial, considerando a disciplina do ICMS, concedeu-se a liminar, conforme decisão que o fisco estadual simplesmente ignora e lavra termo de ocorrência fiscal, cobrando o imposto que se entendeu ilegal. O Estado Democrático impõe-lhe liberar a mercadoria imediatamente e sem cobrança de ICMS, até que haja alteração do que se definiu. Fica de já ciente de que eventuais prejuízos serão debitados aos funcionários infratores. Intimem-se as autoridades impetradas, e o funcionário graduado, Gerente de Fiscalização de Mercadoria em Trânsito, Senhor Heraldo Santana, também deverá tomar conhecimento porque diretamente responsável pelas apreensões em postos da Bahia. Proceda-se através de Oficial. Intime-se. Publique-se. Salvador, 16 de fevereiro de 2011. DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO. RELATOR

Estado, fato que gerou a bitributação, pois a empresa recolheu o ICMS no seu Estado de origem e novamente na entrada da mercadoria no Estado da Bahia.

Atualmente, existe um projeto na CONFAZ para unificar a tributação Interestadual de comércio eletrônico, recolhendo o diferencial de alíquota para o Estado de destino, dessa forma, se pretende fazer com que o comércio eletrônico siga a mesma regulamentação dos outros. Se a alíquota interestadual é 4% (quatro por cento), ela vai ser a mesma no comércio eletrônico. Mas vamos deixar que os Estados se reúnam e tirem uma proposta de consenso, que pode ser encaminhada ao Congresso Nacional via emenda constitucional.

### **3. A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO E AS RECENTES AÇÕES CONSTITUCIONAIS**

Outra questão importante vem tomando conta do ordenamento jurídico brasileiro nos últimos meses. É comum a prática de Estados criarem leis estaduais com a cobrança de ICMS em matéria de comércio eletrônico, acabando por gerar bitributação, proibida no sistema jurídico brasileiro.

A primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) a ser estudada é a número 4596 na qual o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) questiona mudanças na legislação tributária relativa ao ICMS no Estado do Ceará.

A OAB decidiu se manifestar contra a mudança na legislação quando o Estado do Ceará, através do artigo 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008 e do decreto 29.560/2008, em seus artigos 6-A, 6-B e 6-C estariam em desacordo com a Constituição Federal, em especial o seu artigo 11 da citada lei<sup>26</sup>.

A lei em comento dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes do ICMS e no artigo citado, em especial, está previsto a exigência de um adicional do imposto sobre a entrada de mercadorias ou bens de outras unidades da federação para pessoas físicas ou jurídicas não inscritas no Cadastro Geral da Fazenda Pública.

Esse adicional, segundo os artigos do decreto também citado, seria de 10% (dez por cento) sobre o valor da realizada com produtos com a alíquota de 25% (vinte e cinco por

---

<sup>26</sup> Art. 11. Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) por cento, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

cento) do ICMS, enquanto o adicional para as outras operações é de 7,5% (sete e meio por cento).

Na ADIN em comento, o Conselho Federal da OAB argumenta que a legislação do Estado do Ceará ofende aos princípios da legalidade e do pacto federativo como uma tentativa camuflada de dificultar o ingresso, no Estado do Ceará, de mercadorias provenientes de outros Estados.

Clama-se então pela inconstitucionalidade da regra criada pelo artigo 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008, regulamentado pelo art. 6-A do Decreto Estadual nº 29.560/2008 uma vez em que arbitra o valor de base de cálculo que não existe, desvirtuando o sistema e desvinculando a obrigação tributária da ocorrência fática do seu pressuposto.

O relator da matéria, Ministro Dias Toffoli, decidiu levar o caso ao Plenário, que deverá julgar diretamente o mérito do pedido.

Outra ADIN que merece destaque é a n. 4705, impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, com pedido de medida cautelar liminar, para extinguir do ordenamento jurídico, dispositivos da Lei 9.582/2011, do Estado da Paraíba, que livremente disciplina sobre a cobrança de ICMS nas compras feitas pela internet.

De acordo com a citada ADIN, afirma-se que a Lei nº 9.582, de 12 de dezembro de 2011 o Estado da Paraíba passou a exigir ICMS no montante adicional de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), a depender da origem, por ocasião da entrada no território estadual de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Alega-se então a violação do princípio da isonomia, na medida em que o cálculo do valor do tributo passou a ser discriminado de acordo com a origem do bem. Sustenta na ADIN, a contrariedade à partilha da competência tributária, vez que “porquanto é o estado de origem o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias a não contribuintes do imposto, e o respectivo cálculo deve utilizar a alíquota interna”.

Resta evidente o espírito da norma citada: a bitributação de operações interestaduais que destinem bens ao consumidor final não contribuinte. Tal dispositivo viola o art. 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’7, da Constituição Federal<sup>27</sup>, que fixou a adoção da alíquota interna (do Estado de origem) quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte de ICMS.

---

<sup>27</sup> “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. § 2.º 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;

Observe que o dispositivo constitucional não equipara operações internas em que incide o ICMS àquelas em que o consumidor final localiza-se em outro Estado, mas tão-somente define as alíquotas em razão da situação do consumidor final – se contribuinte ou não.

Igualmente e objeto de questionamento a quebra do princípio federativo, uma vez que o Estado da Paraíba acabou por criar um “imposto de importação doméstico” que é incompatível com a Constituição Federal.

Alega ainda a caracterização do tributo com efeito confiscatório, causado devido o aumento da carga tributária e a falta de competência para tributar simples operações de circulação de bens, classe que compreende as mercadorias, mas a elas não se limitam.

De acordo com o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil “O que se vê, no fundo, é a necessidade do Estado da Paraíba tributar operações do tipo (internet), o que leva à conclusão de que o ato normativo ora combatido visa, primordialmente, o fomento da arrecadação estadual com a tributação dos bens adquiridos no comércio eletrônico”.

O relator do processo, o ministro Joaquim Barbosa, examinou a medida cautelar<sup>28</sup> e à concedeu pois segundo ele a matéria exposta na presente ação direta é análoga à questões anteriormente decididas pela Corte Suprema, como, por exemplo no julgamento do mérito da ADIN-MC 3936<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.705. DISTRITO FEDERAL. RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA. REQTE. (S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – CFOAB. ADV.(A/S): OSWALDO PINHEIRO RIBEIRO JUNIOR. INTDO. (A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA. INTDO. (A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA PARAÍBA. EMENTA: OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.” (ADI 4.565-MC, rel. min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ e de 27.06.2011).

<sup>29</sup> ADI 3936 MC / PR – PARANÁ. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator (a): Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 19/09/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe-139 DIVULG 08-11-2007 PUBLIC 09-11-2007. DJ 09-11-2007 PP-00030 EMENT VOL-02297-02 PP-00215. EMENTA: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei

O Ministro considerou que o caso apresenta de forma evidente os requisitos que autorizam a concessão de medida cautelar: fumaça do bom direito e perigo na demora, e deferiu o pedido, a ser referendado pelo Plenário, para suspender a aplicação da Lei 9.582/2011, do Estado da Paraíba, com base no artigo 10, parágrafo 3º, da Lei 9.868/99 (Lei das ADINs).

Assim, tem-se que o entendimento, ao menos parcial da Suprema Corte brasileira segue a vertente que defende que, em se tratando de operação interestadual destinada a não contribuinte, a alíquota adotada será aquela do Estado onde se deu a operação, pertencendo a este ente federativo o tributo devido.

## CONCLUSÃO

O surgimento do comércio eletrônico é um reflexo do desenvolvimento das novas formas de negociação diante do avanço da tecnologia na vida do homem. Esta nova forma de comércio, que é uma tendência, finda em facilitar as operações comerciais e aumentar a oferta de produtos e serviços para os consumidores.

Segundo a Empresa de Inteligência e Comércio Eletrônico (Ebit), o comércio eletrônico deve faturar R\$ 18,7 bilhões em 2011, com crescimento de 36% (trinta e seis por cento) em relação a 2010, quando faturou R\$ 14,8 bilhões. Eletrodomésticos e produtos de informática lideraram as vendas virtuais no primeiro semestre do ano. Em seguida, vieram os produtos de informática, saúde, beleza e medicamentos, livros e assinaturas de jornais e revistas e eletrônicos.

Ao se confirmarem as expectativas desse ano, o que parece certo em função dos últimos dados sobre o comércio eletrônico em 2011, o mesmo deverá viver mais um ano de crescimento dentro da taxa histórica de 30% (trinta por cento) ao ano. Ao que parece, em 2012 o comércio eletrônico seguirá em ascensão.

---

nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII,g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deferiu a medida cautelar, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau. Falou pelo requerente o Dr. Raimundo Frânio de Almeida Lima, Procurador-Geral do Estado. Plenário, 19.09.2007.



Acontece que essa evolução no comércio eletrônico, parece não ter sido acompanhada pela legislação mundial vez que é bastante escasso a quantidade de legislação que trate o assunto, sendo o mesmo regido por decretos já considerados antigos, acabando por confundir o praticante de tais operações comerciais.

A ideia de alguns países de isentar o comércio eletrônico do pagamento de imposto dificilmente irá se manter, de acordo com a visão de quase todos, pois isto implicaria em uma diminuição do poder tributário das nações e envolveria problemas de neutralidade e equidade fiscal.

Por mais que alguns Países ainda tentem, não existe ainda uma solução viável e prática para os problemas referentes à tributação do comércio eletrônico dos dias atuais. A solução que se pode tomar é aguardar que o mesmo possa receber um tratamento que evite a geração de uma injustiça para os Estados e que não inibam o crescimento dessa modalidade inovadora de negociação comercial.

## BIBLIOGRAFIA

ALBERTIN, Alberto Luiz, **Comércio Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2004.

ANGELO, João Marcelo Anderson. **O desafio da tributação no comércio eletrônico**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/57206633>>. Acesso em 23/12/2011.

ARANTES, Heriton Rodrigues. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5kb7/icms-no-comercio-eletronico-heriton-rodrigues-arantes>>. Acesso em: 23/12/2011.

CARRAZA, Roque Antônio, **ICMS**. 7ª ed. Malheiros: São Paulo, 2001.

CARVALHO, Ivan Lira, **A Tributação das Operações realizadas por Meios Eletrônicos**. Disponível em <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/571/751>>. Acesso em 23/12/2011.

LIQUITO, Neusa Alexandra Miranda Almeida Rodrigues. **Breves Considerações Sobre a Tributação Direta no Comércio Eletrônico**. Disponível <[http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Liquito\\_Neusa.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Liquito_Neusa.pdf)>. Acesso>. 23/12/2011.

LOPREATO, F. L. C.. **Taxação no Comércio Eletrônico**. Texto para Discussão - IE/UNICAMP nº 108. Campinas, 2002. Disponível em <<http://www.eco.unicamp.br/publicacoes-textos-t108.html>>. Acesso em 26/12/2011.

Mc LURE Jr., C. E. **Electronic commerce**. 2000. Disponível em: <[www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)>. Acesso em 27/12/2011.

Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Disponível em <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em 23/12/2011.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEIXEIRA, Glória, **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010.

WILLIAMS, David, **Trends in International Taxation**, IBFD, IFA, 1991.

Ação sobre adicional de ICMS no Ceará será julgada no mérito. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=179665>>. Acesso em: 28/12/2011.

Bitributação do ICMS no eCommerce - OAB questiona o STF . Disponível em: <<http://gersonrolim.blogspot.com/2011/05/bitributacao-do-icms-no-ecommerce-oab.html>>. Acesso em 28/12/2011.