



Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"

MATEUS ANDRÉ COELHO

**COMÉRCIO ELETRÔNICO: ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SUA
EVOLUÇÃO**

Assis/SP

2013

MATEUS ANDRÉ COELHO

**COMÉRCIO ELETRÔNICO: ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SUA
EVOLUÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Municipal de
Ensino Superior de Assis, como requisito
do Curso de Graduação.

Orientador: Ms. Leonardo de Gênova

Área de Concentração: Direito Tributário

Assis/SP

2013

FICHA CATALOGRÁFICA

COELHO, Mateus André.

Comércio Eletrônico: Análise Tributária e sua Evolução/ Mateus André Coelho. Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA – Assis, 2013.

45 p.

Orientador: Leonardo de Gênova

Trabalho de Conclusão de Curso – Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA.

1.Tributação. 2. Comércio Eletrônico

CDD: 340

Biblioteca da FEMA.

COMÉRCIO ELETRÔNICO: ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SUA EVOLUÇÃO

MATEUS ANDRÉ COELHO

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Municipal de
Ensino Superior de Assis, como requisito
do Curso de Graduação analisado pela
seguinte comissão examinadora:**

Orientador: Ms. Leonardo de Gênova

Analisador (a): _____

**Assis/SP
2013**

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Luís Alberto e Maria Elisa, por todo amor e educação, que me permitiram chegar até aqui. Aos meus irmãos, Marili e Luís, por me ensinarem o significado de alegria e dedicação. Ao meu cunhado e padrinho Wilson, verdadeiro amigo e companheiro para todas as horas.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, fonte de toda força, por me conduzir até aqui.

A toda minha família, que é meu suporte e inspiração.

Em especial ao meu orientador e amigo, Leonardo de Gênova, primeiro chefe, por toda dedicação, suporte e partilha de conhecimentos. Agradeço por todos os ensinamentos e conselhos, tanto de ordem profissional, quanto pessoal, os quais levarei por toda a vida.

A todos os professores que tive nessa vida, responsáveis pela minha formação.

Por fim, agradeço a todos os meus colegas e amigos, que colaboraram direta ou indiretamente, especialmente os de sala e dos grupos de estudo, por todo o apoio, companheirismo e incentivo, em tantos momentos especiais que compartilhamos.

A igualdade não gera guerras.

Sólon (638 a.C. – 558 a.C)

RESUMO

Esse trabalho possui o desígnio de realizar uma análise situacional da tributação do comércio eletrônico no Brasil. Será constatado que, diante do forte crescimento do comércio não presencial, em especial nas operações interestaduais, a forma que se dá atualmente a tributação nesse tipo de negociação tem favorecido a majoração da desigualdade regional em nosso país. Por assim ser, analisar-se-ão as tentativas das regiões desfavorecidas de reverter essa situação e as conseqüências das mesmas. Diante disso, será detectada a necessidade de que sejam realizadas alterações no texto da Constituição Federal, as quais já foram propostas.

Palavras chaves: Tributação; Comércio Eletrônico

ABSTRACT

This work has the purpose of conducting a situational analysis of electronic commerce's taxation in Brazil. It will be noted that, given the strong growth of non-presence trading, especially in interstate operations, the way that the taxation is being held on this type of trading has favored the increase of regional inequality in our country. That way, attempts of disadvantaged areas to reverse this situation and the consequences thereof shall be examined. Therefore, it will be detected the need for changes to be made in the text of the Constitution, which have already been proposed.

Keywords: Taxation; Eletronic Commerce

LISTA DE FIGURAS

- Figura I – Evolução do número de e-consumidores (em milhões).....26
- Figura II – Evolução do faturamento e-commerce (em Bilhões).....27

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF- Constituição Federal de 1988

IBOPE- Instituto Brasileiro de Opinião e Estatística

ICMS- Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e prestação de Serviços

ICM- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária

ADI- Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade

STF- Supremo Tribunal Federal

CCJC - Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania

PEC- Proposta de Emenda Constitucional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.2 NOÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	13
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	15
2.3.1 Legalidade da tributação	16
2.3.2 Anterioridade	17
2.3.3 Uniformidade	17
2.3.4 Igualdade Tributária	18
2.3.5 Capacidade Contributiva	19
2.3.6 Vedação ao Confisco	20
3. DO COMÉRCIO ELETRÔNICO	21
3.1 ORIGEM E DEFINIÇÃO	21
3.2 MODALIDADES DE COMÉRCIO ELETRÔNICO	22
3.3 DA IMPORTÂNCIA E EVOLUÇÃO DO <i>E-COMMERCE</i>	23
3.3.1 Das Vantagens	24
3.3.2 Do Crescimento	25
4. TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A ÓPTICA DO ICMS	29
4.1 DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	30
4.2 DO PROTOCOLO ICMS 21/2011 E SUA INCONSTITUCIONALIDADE ..	32
4.3 DA PROPOSTA DE EMENDA A CONSTITUIÇÃO 197/12.....	37

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
REFERÊNCIAS.....	43

1. INTRODUÇÃO

A escolha do tema deste trabalho se deu em razão da repercussão geral encontrada pelo mesmo no meio dos que atuam no ramo do Direito Tributário, bem como dos que trabalham com a evolução e implementação do comércio eletrônico na economia nacional.

A problemática se encontra no fato de que quando elaboradas as normas que regem a maneira que se dá atualmente a tributação do comércio eletrônico, em especial nas operações interestaduais, o mesmo não existia, nem sequer era imaginado. Como não era possível visualizar o atual contexto do comércio nas operações interestaduais no momento que o legislador constituinte executou a criação das normas, as mesmas tornaram-se objeto de questionamento, visto que em razão do repentino e vertiginoso crescimento desta forma de comercialização, deixaram de atender para com o objetivo do legislador, passando a propulsionar a desigualdade regional em nosso país.

De início, nesse estudo, serão trazidas noções gerais de Direito Tributário. Para tanto, apresentar-se-á a conceituação do mesmo, bem como noções gerais de seu Sistema Constitucional. Posteriormente, serão analisados alguns dos princípios Constitucionais Tributários.

Avançando no estudo, será deixado temporariamente de lado o Direito Tributário dando-se foco exclusivamente ao comércio eletrônico. Será analisada a sua origem, suas modalidades, importância e, principalmente o seu crescimento. Buscar-se-á destacar a sua evolução, bem como o que representa para a economia do país.

Por fim, já no último capítulo, será tratada a problemática deste trabalho, bem como as medidas tomadas na tentativa de modificar esse cenário, como por exemplo, o protocolo ICMS 21/2011 e os problemas gerados pelo mesmo. Apresentar-se-á, finalmente, aquela que promete ser a solução definitiva para o caso: a PEC 197/2012.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Para que possamos melhor entender o que é Direito Tributário, faz-se necessário que primeiramente tragamos às claras o conceito de Direito por si só, de maneira que possamos delimitar o nosso objeto de estudo, determinando-o a um campo de atuação. A ciência do Direito, apesar de estar presente em nosso meio, tem em sua definição, muitas vezes, o desconhecimento de muitos.

Para analisarmos o que é Direito, é proveitoso buscar o sentido etimológico da palavra. O vocábulo direito é proveniente do Latim *directus*, e significa “em linha reta”. Como a regra jurídica ensina a fazer o que é certo, a palavra ‘direito’ foi aplicada ao conjunto de leis e normas jurídicas, porque as adotando estaremos nos mantendo sempre em uma linha reta dentro do que é socialmente aceitável. Nesse sentido, para melhor conceituar o que é Direito, adotaremos a sua mais ampla definição trazida por Wilson de Souza Campos Batalha (1986, p. 27):

Direito é o conjunto de comandos heterônomos disciplinando a vida exterior e relacional dos homens, bilaterais, imperativo-atributivos, dotados de validade, eficácia e coercibilidade, que têm o sentido de realizar os valores de justiça, segurança e bem comum, em uma sociedade organizada.

Desta forma, visto que o Direito visa disciplinar a relação entre os homens de forma justa e segura, visando o bem comum, podemos dizer também que o Direito busca suscitar o equilíbrio entre aqueles que possuem distinto grau de poder.

Uma vez devidamente conceituado o que é Direito, podemos avançar em nosso estudo, partindo para a conceituação do que é Direito Tributário.

O Direito tributário, didaticamente, é um dos diversos ramos do direito. É uma ramificação do direito público e controla a relação jurídica tributária, que se dá entre o fisco, que é o Estado, quando desenvolvendo a tributação, e os particulares que devem realizar o pagamento do tributo.

Esse dever de pagar tributo é jurídico, devendo, portanto, ser determinado. Assim sendo, o fisco tem o poder de exigir do contribuinte somente o valor determinado, enquanto por outro lado, o contribuinte não tem a obrigação de pagar nada que não seja devido. Aí atua o Direito Tributário.

Acerca disso, Hugo de Brito Machado (2007, p. 78) leciona de forma bastante clara o que é Direito Tributário:

Direito Tributário é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Desta forma, podemos concluir que o Direito Tributário é o ramo do direito que tem por finalidade evitar a arbitrariedade do Estado quanto à realização da cobrança dos impostos, regulamentando a mesma, ou seja, busca delimitar o poder de tributar de forma a evitar abusos no exercício deste, protegendo assim o contribuinte. Uma vez que a Ciência Jurídica tem, entre outros, o objetivo de buscar o equilíbrio entre os que têm mais e menos poder, o Direito Tributário exerce a função de equilibrar essa relação entre o fisco e o particular contribuinte da forma mais justa possível, dentro das necessidades do Estado.

2.2 NOÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Por claro estar o conceito de Direito Tributário, ainda que de forma simples, porém didática, deve-se dar continuidade ao presente trabalho, buscando algumas noções gerais do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Sistema Constitucional Tributário é toda a matéria constante na constituição relacionada à atividade tributária, que ela regulamenta. Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 389) trás sua definição como “o conjunto de princípios e de normas unificados em torno da ideia de tributo”.

O nosso Sistema Constitucional Tributário é previsto e regulamentado, obviamente, pela nossa Constituição Federal vigente, de 1988, encontrando-se no título VI da mesma, entre os artigos 145 e 162, divididos em seis seções. A primeira seção trata dos Princípios Gerais, por meio dos arts. 145 a 149; a segunda seção diz respeito às Limitações do Poder de Tributar, arts. 150 a 152; a terceira seção trata dos Impostos da União, arts. 153 e 154; por sua vez, a quarta seção regulamenta os Impostos dos Estados e do Distrito Federal; já a quinta seção, os Impostos dos Municípios; por fim, a sexta seção regulamenta a Repartição das Receitas Tributárias.

A nossa Constituição Federal é uma constituição analítica, ou seja, muito ampla, trazendo normas de diretrizes gerais, outras minuciosas, e até mesmo algumas completamente desnecessárias, como no art. 242, §2º¹. Não diferente, em matéria tributária, a nossa Constituição também é bastante abrangente, tratando não apenas princípios gerais, mas também de normas específicas.

Wanderley José Federighi (2002, p. 29) ensina que o sistema Constitucional Tributário brasileiro possui duas características:

- a. Rigidez – Não dá a Lei Maior ao legislador ordinário liberdade para desenhar-lhe qualquer traço fundamental. Define a Constituição Federal o *campo* de cada uma dessas pessoas dotadas de competência tributária.
- b. Exaustão e complexidade – Traça a Constituição Federal, nos artigos destinados ao estudo do Sistema Tributário Nacional, todos os

1 Art. 242. O princípio do art. 206, IV, não se aplica às instituições educacionais oficiais criadas por lei estadual ou municipal e existentes na data da promulgação desta Constituição, que não sejam total ou preponderantemente mantidas com recursos públicos.

§ 1º - O ensino da História do Brasil levará em conta as contribuições das diferentes culturas e etnias para a formação do povo brasileiro.

§ 2º - O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal.

contornos do sistema, pouco relegando à legislação ordinária. Tal característica é habitualmente considerada, pelos estudiosos do Direito Tributário, como sendo uma consequência da rigidez.

Temos assim, que o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, por meio de suas normas, revela-se rígido, restringindo o legislador ordinário. Outra característica observada é a Exaustão e complexidade, em razão da especificidade que possui o Sistema Tributário.

2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Conforme visto no início deste trabalho, o Direito Tributário tem por finalidade delimitar o poder de tributar, de forma a evitar abusos no exercício deste, protegendo assim o contribuinte. Para cumprir com essa finalidade, o Direito Tributário se vale dos Princípios Constitucionais Tributários.

Antes de adentrar nos Princípios Constitucionais Tributários especificamente, é necessário ressaltar a importância dos princípios como um todo, bem como a necessidade de que os mesmos sejam respeitados. Para tanto, verifica-se a brilhante lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (1996, p.545/546):

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer, A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Por sua vez, os Princípios Constitucionais Tributários são aqueles previstos em nosso Sistema Constitucional Tributário, e regem a forma que se dá a imposição tributária. Eles possuem em sua natureza duas formas de serem visualizados, de acordo com o ponto de vista. Sob a ótica estatal, esses princípios possuem como sua natureza a restrição do poder de tributar; por outro lado, se olharmos como contribuintes, a natureza dos princípios é garantir a proteção e a resistência à pretensão estatal.

Diversos são os princípios constitucionais e os mesmos podem variar conforme o doutrinador que os aborde. Para o nosso trabalho, estudaremos os princípios elencados por Wanderley José Federighi (2002, p. 30).

2.3.1 Legalidade da tributação

O princípio da legalidade é um princípio geral da nossa Constituição, imperando também sobre o direito tributário. Tanto assim o é, que o mesmo também é encontrado de forma específica tributária dentro do capítulo da Constituição que trata do direito tributário.

De maneira genérica, é encontrado no item II do art. 5º da CF que diz que “*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*”

Posteriormente, no art. 150, inciso I, o princípio da legalidade trata especificamente da ordem tributária, vejamos: “Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.”

Observado o que o texto da constituição estabelece de forma expressa, concluímos que a criação ou majoração de tributo somente pode se dar mediante lei. Dessa forma, visualiza-se que não há que se falar em tributo instituído mediante decreto, instrução normativa, portaria, nem qualquer outro ato normativo. O entendimento é que a expressão “lei” deve ser interpretada em seu sentido restrito.

2.3.2 Anterioridade

Esse princípio em nossa Constituição Federal é consagrado pelo art. 150, inciso III, letra “b”, que diz o seguinte:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Desta forma, podemos ver que a constituição estabelece que os tributos somente poderão ser cobrados a partir do exercício financeiro seguinte ao que foi instituído ou majorado.

Contudo, esse princípio apresenta exceções trazidas pelo § 1º do mesmo art. 150, tais quais os impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários; produtos industrializados; imposto de guerra; empréstimo compulsório destinado a atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. Essas exceções comportam a cobrança no mesmo exercício financeiro em que forem instituídas ou alteradas.

2.3.3 Uniformidade

Previsto nos itens I, II e III do art. 151 da nossa Constituição Federal, esse princípio veda à União instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional.

Contudo, temos por exceção os incentivos fiscais, que é uma política muito utilizada, visando evitar a deterioração de algumas regiões em relação a outras mais desenvolvidas.

Da mesma forma, o art. 152 da Constituição Federal, traz o aludido princípio em seu outro aspecto, desta vez voltado para os Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, vedando-os o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A inserção deste princípio no Sistema Constitucional Tributário, segundo Yoshiaki Ichihara (2012, p. 66) pretende “evitar a guerra fiscal entre Estados ou entre Municípios, o que acabaria por resultar num tratamento desigual aos seus habitantes.”

2.3.4 Igualdade Tributária

Famigerado pelo art. 5º, I, da Constituição Federal, o princípio da igualdade, ou da isonomia, também se encontra sob a égide, em matéria tributária, no art. 150, II da CF que assim estabelece:

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esse princípio impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem tratamento desigual entre os contribuintes. Contudo, devemos esclarecer que essa ideia de igualdade não se trata de igualdade de fato, e sim o clássico sentido trazido por Aristóteles que diz que “*a verdadeira igualdade consiste em*

tratar-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desigualem”.

Acerca disso, Hugo de Brito Machado (2007, p. 297) diz que “em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo.”

2.3.5 Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva era explicitamente previsto no art. 202 da Constituição de 1967. Com a emenda constitucional nº 01/69, apenas foi apresentado implicitamente. Por fim, com a promulgação da Constituição de 1988 o princípio foi previsto novamente de maneira expressa, sendo incluído no parágrafo primeiro do art. 145 que diz:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De início, imperioso salientar que, não obstante a aludida norma constitucional referir-se ao imposto, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento que nada impede a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos demais tributos.

Tem por objetivo obrigar o legislador ordinário, sempre que possível, a graduar na instituição do tributo levando em consideração a capacidade contributiva do contribuinte.

2.3.6 Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco está positivado no art. 150, IV da Constituição Federal, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “utilizar tributo com efeito de confisco”.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 302) define: “tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”. O princípio em comento está intimamente ligado ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, não se deve analisar o tributo isoladamente, pois pode ser que o seu peso individual não aparente gerar efeito confiscatório, mas ao ser acrescido de outros tributos incidentes sobre a mesma manifestação de riqueza e cobradas pelo mesmo ente, a razoabilidade desaparece.

Por fim, resta frisar que não se deve confundir a possibilidade de aplicação de pena de perdimento de bens com tributo confiscatório.

3. DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

3.1 ORIGEM E DEFINIÇÃO

Para tratar do comércio eletrônico, é necessário primeiro que se elucide, mesmo que superficialmente, o conceito de comércio por si só. No início, o comércio se baseava exclusivamente no sistema de trocas diretas, tendo posteriormente evoluído à forma que se dá atualmente, que é a troca indireta, na qual se envolve dinheiro, em qualquer que seja a sua espécie. O advento de uma Moeda foi de fundamental importância para que o comércio expandisse por todo o mundo de forma abrangente, tendo crucial influência na formação das sociedades modernas. Se buscarmos a definição gramatical da palavra, acabaremos por concluir que comércio trata de negócio. Comércio, basicamente, é a “compra, troca ou venda de mercadorias, produtos ou valores”, conforme definição do dicionário *Priberam*.

Já em relação ao comércio eletrônico, mundialmente conhecido por e-commerce, é comum que as pessoas pensem em algo novo, surgido nos últimos anos, que se resuma em “comprar pela internet”. Esse pensamento é compreensível, visto que o e-commerce passou a existir na vida da maioria das pessoas nesse contexto, com esse intuito. Contudo, é importante esclarecermos que sua origem é bem mais antiga e que, antes de chegar à sua conceituação moderna, o comércio eletrônico foi visto de maneira diversa e teve sua definição modificada ao longo do tempo.

Os primeiros registros do e-commerce são dos anos 60, em sua parte final, pioneiramente nas indústrias automobilísticas e de aviação, por meio do “*Electronic Data Interchange*”, que é o chamado “Intercâmbio Eletrônico de Dados” e que permitia a realização de transações eletrônicas pelas empresas.

O e-commerce ainda percorreu alguns outros caminhos até que chegasse mais próximo da ideia que se tem dele hoje. Só foi possível que isso acontecesse em 1994, quando a internet passou a se popularizar mundialmente, e quando foram

inaugurados os primeiros serviços de pagamento online com cartão de crédito, além de o primeiro banco online ser aberto. O Brasil, por sua vez, passou a conhecer o comércio eletrônico a partir de 1995. As primeiras empresas a se destacarem por aqui foram: Lojas Americanas, Magazine Luiza, Submarino (antiga Booknet), Livraria Cultura e o Grupo Pão de Açúcar.

Hoje, o conceito de comércio eletrônico se aplica a toda forma de transação comercial que se dá por meio de dispositivos eletrônicos, que se comunicam por meio de tecnologia de informação. Basicamente, é a compra e venda de produtos e serviços de maneira não presencial, principalmente pela internet.

3.2 MODALIDADES DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

Inumeráveis são os exemplos de comércio eletrônico, tendo como os de mais fácil visualização as grandes lojas de varejo, anteriormente citadas. Porém, o comércio eletrônico é bem mais abrangente do que os exemplos mencionados, tendo em vista as diversas modalidades que possui. Essa divisão em modalidades busca delimitar os campos de atuação do comércio para fins de estudo.

De acordo com o portal eletrônico *Ecommercenews*, são modalidades do e-commerce: *Business to Business* (B2B); *Business to Consumer* (B2C); *Consumer to Business* (C2B); *Business to Employee* (B2E); *Consumer to Consumer* (C2C). Assim são conhecidas as modalidades do comércio eletrônico, porém, para explicá-las, abaixo serão elencadas apenas as siglas, mundialmente conhecidas, acompanhadas da tradução:

- a.** B2B – Empresa para Empresa: é a modalidade de comércio eletrônico em que a transação comercial se dá entre duas empresas, dois fornecedores. Por exemplo, um fabricante que compra máquinas.
- b.** B2C – Empresa para Consumidor: é a modalidade mais popular de comércio eletrônico. É a venda direta para o consumidor.

- c. C2B – Consumidor para Empresa: é a inversão da lógica da modalidade B2C. Nesse modelo os consumidores ofertam um bem de consumo para as empresas. Um exemplo dessa modalidade são os serviços dos *freelancers*.
- d. B2E – Empresa para Empregado: é a modalidade em que as empresas ofertam aos seus empregados, em uma conexão interna, bens ou serviços. Pode ser verificado como exemplo, um programa de ofertas e recompensas para funcionários.
- e. C2C – Consumidor para Consumidor: é a modalidade em que ocorre negociação entre consumidores, ocorrendo vendas e trocas, realizadas por meio de um terceiro mediador.

Dentre essas modalidades, a que encontra maior destaque no cenário atual é a B2C (*Business to Consumer* – Empresa para Consumidor), e é a que terá maior importância para a seqüência do nosso trabalho, recebendo, portanto, sempre maior enfoque.

3.3 DA IMPORTÂNCIA E EVOLUÇÃO DO E-COMMERCE

O e-commerce, em especial na modalidade B2C, tem revolucionado a forma com que as pessoas pensam o comércio. Empresas e consumidores estão se adaptando e cada vez mais se ‘rendendo’ a esta nova realidade, em que para se efetuar uma compra não é necessário que o consumidor saia de casa, enquanto o vendedor não necessita estar, nem necessariamente possuir uma loja física.

Inicialmente, o comércio eletrônico na modalidade B2C se apresentou de maneira modesta e acanhada. As vendas que ocorriam eram basicamente de produtos de pequeno porte e pequenos valores, como CDs e livros. Contudo, ele evoluiu e hoje se verifica a comercialização dos mais diversos produtos, inclusive de valores elevados, como eletrodomésticos e até mesmo carros. Além disso, produtos que seriam estranhos de se imaginar serem comercializados a distancia, em razão do costume e da teórica necessidade de serem provados, como roupas e sapatos, hoje também encontram destaque no cenário do comércio online.

Talvez o fenômeno em crescimento mais importante da internet atualmente, o comércio eletrônico traz inúmeras vantagens, tanto para compradores, quanto para vendedores. Essas vantagens têm gerado um crescimento muito grande desse tipo de comércio e, por consequência, têm aumentado cada vez mais a sua importância na sociedade.

3.3.1 Das Vantagens

O e-commerce traz diversas vantagens, tanto para vendedores quanto para compradores. De início é fácil se notar que uma loja eletrônica não fecha nunca, estando aberta ao público o tempo todo, durante o dia e a noite, finais de semana e feriados. Desta maneira, o consumidor não precisa sair de casa para realizar sua compra, possui um conforto maior, e pode comprar a qualquer momento fora do tradicional horário comercial. O vendedor, por sua vez, não gasta com aluguel, fachadas e vitrines, além de não possuir gastos extras para manter a loja funcionando o tempo todo. Não precisa se preocupar com funcionários, ou com as encarecedoras horas extras e adicionais noturnos que necessitaria pagar para manter sua loja aberta por tanto tempo.

Outra vantagem que o comércio eletrônico proporciona é o seu alcance. O contato entre compradores e vendedores deixa o nível regional, passando a existir em nível global. Graças ao e-commerce, hoje, produtos que eram difíceis de ser encontrados tornam-se acessíveis. Os vendedores, por meio da internet, passam a ser encontrados por consumidores de todo o mundo sem que os mesmos tenham que sair do conforto do lar. As opções para os clientes se tornam imensamente maiores, visto que se pode comprar de lojas de qualquer lugar do país, enquanto os lojistas podem expandir sua rede de clientes em uma quantia incalculável.

Por fim, vale ressaltar que a chance de uma empresa nova, de pequeno porte, conseguir entrar e se manter no mercado, concorrendo em iguais condições com as grandes empresas, é muito maior. Isso se dá porque o investimento necessário para se criar e manter uma empresa eletrônica é muito menor. É possível que se crie um

ambiente virtual atrativo e de primeira qualidade, com uma ‘fachada’ de luxo, sem que se gaste por isso o tanto que seria necessário para criar um ambiente físico da mesma qualidade. Para o consumidor, não importa o tamanho da empresa, e sim a confiabilidade e qualidade dos serviços da mesma, aliada a um bom preço. Isso impulsiona um aumento da concorrência e uma maior variedade de opções.

Todos esses fatores citados possibilitam ao consumidor, além de conforto, encontrar melhores preços. Graças às economias feitas pelas empresas ao manter esse tipo de comércio em vez do convencional, e ao aumento da concorrência, bem como a facilidade do consumidor em pesquisar preços, é possível e necessário que haja redução dos preços cobrados do consumidor. De acordo com pesquisas, o comércio eletrônico tem em suas lojas o preço reduzido 10% em média, em relação às lojas convencionais. Isto aumenta o poderio de compra e por consequência, aumenta as receitas dos vendedores.

3.3.2 Do Crescimento

Este tópico se dedicará basicamente à análise de estimativas e de dados totalmente atualizados, referentes ao desenvolvimento e crescimento do comércio eletrônico no Brasil, na modalidade de comércio B2C. Para tanto, nos pautaremos em dados do IBOPE e principalmente em dados do primeiro relatório semestral de 2013 *WebShoppers*, que estuda o crescimento do comércio eletrônico, produzido e gentilmente cedido pela empresa E-bit, que é especializada e amplamente respeitada, tendo se tornado referência no assunto.

Preliminarmente, é relevante que se cite o crescimento do uso da internet no Brasil, já que esse fato possui grande influência no crescimento do e-commerce. O portal UOL revelou dados do IBOPE referentes ao primeiro trimestre de 2013 que apontam que pela primeira vez o número de internautas no país superou o das pessoas que nunca tiveram acesso à internet, passando de 100 milhões. É importante para o presente trabalho que se ressalte que o estudo apontou que a região que obteve maior crescimento de usuários da rede é o Nordeste. De acordo com a diretora do

Ibope, Janette Shigenawa, esse crescimento representa "a massificação do acesso e o processo de democratização da informação, cultura e educação".

Acompanhando o número de pessoas com acesso a rede, o número de consumidores online também caminha a passos largos. De acordo com o relatório da E-bit, somente no ano de 2012, mais de 10,2 milhões de pessoas ingressaram no mundo do e-commerce. Enquanto no ano de 2011 realizaram compras por meio do comércio eletrônico mais de 32 milhões de pessoas, em 2012 esse número chegou a marca de 42,2 milhões. Para 2013, a previsão é de que esse número chegue a 50 milhões. Abaixo, podemos visualizar um gráfico ilustrando o crescimento de e-consumidores desde 2008.



fonte: e-bit informação [www.ebitempresa.com.br]

Figura I – Evolução do número de e-consumidores (em milhões)

Cresce o número de consumidores, cresce o número de vendas. Assim pudemos constatar no relatório fornecido pela empresa E-bit. O faturamento do comércio eletrônico na modalidade B2C no Brasil no ano de 2012 chegou a impressionantes

R\$ 22,5 bilhões, valor que representa crescimento de 20% em relação aos 18,7 bilhões alcançados no ano anterior. Temos esse crescimento ilustrado no gráfico a seguir:



Figura II- Evolução do faturamento e-commerce (em bilhões)

No presente ano, 2013, a tendência é de um crescimento ainda maior. O relatório da E-bit aponta para números ainda mais expressivos. A estimativa é que o faturamento do comércio eletrônico aumente 25%, alcançando o total de R\$ 28 bilhões.

Conforme publicado no portal *ecommercebrasil*, a consultoria italiana Translated aponta que dentro de três anos o Brasil deve alcançar o posto de quarto maior do mundo nesse segmento. Hoje somos o sétimo.

Ainda segundo o portal, a expectativa é de que dentro de 20 anos as lojas virtuais substituam por completo as lojas físicas, que deixariam de existir. É óbvio que se trata de uma previsão extremamente abstrata, não sendo merecedora de total credibilidade, mas, diante do que foi apresentado nesse capítulo, fica claro que não se deve subestimar o potencial de crescimento do setor.

Diante desse cenário, é imperioso que cada vez mais tenhamos nossa atenção voltada para o comércio eletrônico, haja vista que, um crescimento dessa magnitude implica em muitas situações impassíveis de previsibilidade. Com o advento das mesmas será imprescindível que estejamos preparados para nos adequar e adaptar da melhor maneira possível, sendo necessária desde já, muita atenção e reflexão para com esse segmento da economia.

4. TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A ÓPTICA DO ICMS

Historicamente, o Direito está sempre “correndo atrás” das evoluções da sociedade, visando regulamentar as mudanças e os impactos causados em razão das mesmas. Esse processo de reestruturação e adaptação das leis sempre leva algum tempo até que consiga adequar e atender as necessidades da sociedade.

Não diferente, assim ocorre em relação ao comércio eletrônico. Por conta do acelerado crescimento do e-commerce, em especial na modalidade B2C, cada vez mais os olhares de todos se voltam para o mesmo. O comércio eletrônico é um fenômeno em plena evolução, chamando cada vez mais a atenção de empresas, consumidores, da mídia e, conseqüentemente, acaba por necessitar de uma especial atenção dos poderes executivo, legislativo e judiciário.

Muitos são os aspectos que necessitam de reflexão por decorrência da evolução do e-commerce, contudo, para que melhor possamos nos aprofundar, optamos nesse estudo por nos atermos tão somente à tributação do e-commerce pelo ICMS de produtos corpóreos, especificamente na modalidade B2C.

No que tange à sua tributação, o comércio eletrônico, em razão desse crescimento já demonstrado, também está em processo de mudança, buscando se adequar da melhor maneira possível aos interesses de todos. Assim sendo, será analisado nos próximos tópicos como se dá atualmente essa tributação do e-commerce na modalidade B2C, bem como os problemas que esse mecanismo vem enfrentando nas operações interestaduais e as soluções até então apresentadas.

4.1 DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

O imposto exigível na tributação do comércio eletrônico na modalidade B2C é o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços.

O ICMS (antigo ICM) incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II CF) e, aos Estados e ao Distrito Federal é dada competência para instituí-los e cobrá-los. O ICMS possui função predominantemente fiscal, isto é, seu principal objetivo é a arrecadação de verbas aos cofres públicos.

Contudo, por se tratar de um imposto estadual, a controvérsia ficou por conta das operações interestaduais. O questionamento realizado é a quem é devido o produto da arrecadação em operações ocorridas entre Estados diferentes. Conforme ensina Ricardo Alexandre (2012, p. 585/586), para essa situação, o legislador constituinte apresentou três regras a serem seguidas, de acordo com a hipótese em que se enquadrar o caso. Vejamos:

- a.** Quando o adquirente em outro Estado é o consumidor final do produto adquirido e não é contribuinte do imposto em questão (trata-se de pessoa física). Nesta hipótese, deverá se aplicar a alíquota interna do Estado de origem do produto, ficando para este toda a arrecadação.
- b.** Quando o destinatário em outro Estado é o consumidor final do produto e contribuinte do imposto (comerciante). Como o contribuinte, apesar de comerciante, adquire o produto com finalidade meio, e não para revender, deve ser dividido o valor arrecadado entre o Estado de destino e o do qual proveio a mercadoria. O Estado de origem deve receber o valor referente à alíquota interestadual e, o Estado destino, por sua vez, deve receber a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna.
- c.** Quando o destinatário em outro Estado não é consumidor final, ou seja, o mesmo objetiva revender o produto adquirido como sua atividade fim. Nesta hipótese, o Estado de origem deve receber a alíquota interestadual, enquanto o

adquirente fica com um crédito referente a esse valor, e o mesmo será abatido do valor da alíquota interna de seu Estado, quando for revender.

Essas situações são previstas na Constituição Federal, no parágrafo segundo do artigo 155, VII e VIII, conforme podemos visualizar:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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;

Ocorre que, quando elaboradas as referidas normas constitucionais, o contexto econômico em que nos encontrávamos era outro: não se falava em e-commerce. Quando se deu o início da popularização deste, as normas a que ele se sujeita já estavam estabelecidas, mesmo não tendo sido pensadas com esse fim. A situação da qual estamos tratando nesse comedido estudo é a primeira abordada. Para elucidar tal situação, tomemos por base o seguinte exemplo: um comércio eletrônico que se situa no Estado de São Paulo e realiza vendas para uma pessoa física, localizada no Estado do Acre. Nesse caso, todo o recolhimento do ICMS deve ficar com São Paulo. O Acre, por sua vez, nada recolhe.

4.2 DO PROTOCOLO ICMS 21/2011 E SUA INCONSTITUCIONALIDADE

Conforme verificado, de acordo com as normas estabelecidas pelo legislador constituinte, quando se trata da modalidade B2C de comércio eletrônico para pessoas físicas, todo o produto de arrecadação do ICMS é destinado ao Estado de origem. Acontece que, conforme já visualizamos, o e-commerce vem se desenvolvendo em ritmo acelerado e com isso acaba por beneficiar os Estados nos quais se localizam as sedes das lojas eletrônicas, em detrimento dos demais. Estamos falando do beneficiamento das regiões sul e sudeste, com destaque para os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Diante da presente situação, os Estados das demais regiões do país passaram a ter suas receitas internas muito prejudicadas. De acordo com dados extraídos do portal tributário eletrônico IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, o Estado de São Paulo arrecadou mais de R\$ 109 bilhões provenientes do ICMS no ano de 2012. Esse valor vai além da arrecadação de todos os outros Estados e regiões do país, excetuado a região Sudeste. Ainda de acordo com o portal, “dos mais de R\$ 326 bilhões obtidos pela União a partir do ICMS, o montante de São Paulo representa mais de 30% do total, enquanto estados como Roraima, com a menor arrecadação do País (R\$ 417 milhões), alcançou 0,12% do total.”

Por conta disso, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe, além do Distrito Federal, por meio do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), criaram o Protocolo ICMS 21/2011, com o objetivo de angariar receitas. *A posteriori*, os Estados do Mato Grosso do Sul e Tocantins também aderiram ao Protocolo.

Tal Protocolo foi criado para permitir que os Estados aderentes alterassem a maneira de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais não presenciais destinadas ao consumidor final, de forma que o mesmo passasse a ter sua maior parcela recolhida no Estado de destino e não mais apenas no Estado de origem, conforme estabelecido constitucionalmente, sob os seguintes pretextos:

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. (Protocolo ICMS 21/2011)

Conforme se observa nos argumentos extraídos do próprio protocolo, o objetivo principal dos Estados signatários é resgatar aquela que foi, por eles entendida, como a vontade subjetiva do legislador constituinte, e arrecadar mais, reduzindo assim, as diferenças econômicas regionais causadas pelo crescimento do comércio não presencial, em razão da maior parcela do ICMS arrecadada proveniente do mesmo permanecer nas regiões Sul e Sudeste.

Com base no protocolo, alguns desses Estados vieram a criar também Leis Estaduais², estipulando a tributação do ICMS de forma conflitante à criada pelo Legislador Constituinte.

Obviamente, o protocolo firmado não foi aderido por todos os Estados do país e os não-signatários não abriram mão de recolher o ICMS em sua integralidade, sendo

2 Conforme elenca Michele Viegas Gordilho em artigo as Leis Estaduais criadas nesse sentido são: Arts. 1º e 2º do Decreto nº 13.162/2011 – **Mato Grosso do Sul**; Art. 11 da Lei nº 14.237/2008 – **Ceará**; Art. 9º do Decreto nº 2.748/2011 e art. 8º do Decreto nº 4.028/2011 – **Amapá**; Arts. 1º, XIX, 2º, X, do Decreto 12.831/2011, que alteraram o Decreto Estadual nº 6.284/1997 (RICMS); Art. 352-B, caput do RICMS; Item 30 do Anexo 86 do RICMS – **Bahia**; Art. 1º do Decreto nº 2.767/2011; Art. 1º, IV do Decreto nº 2.839-R/2011; Arts. 269-B a 269-G do Decreto nº 1.090-R/2002 (RICMS) - **Espírito Santo**; Decreto nº 7.303/2011 – **Goiás**; Decreto nº 27.505/2011 – **Maranhão**; Decreto nº 312/2011; art. 398-Z-5 do Decreto nº 1.944/1989 (RICMS); Decreto nº 79/2011 – **Pará**; Lei nº 9.582/2011 – **Paraíba**; Art. 2º, II do Decreto nº 12.659-E/2011; Decreto nº 12.660-E/2011 – **Roraima**; Decreto nº 15.846/2011 – **Rondônia**; Decreto nº 28.064/2011 – **Sergipe**; Decreto nº 32.933/2011; Decreto nº 33.341/2011 - **Distrito Federal**. (<http://jus.com.br/artigos/23547/tributacao-dos-bens-tangiveis-no-comercio-eletronico-sob-a-perspectiva-do-icms/2#ixzz2bJlajhQ6>)

declarada verdadeira guerra fiscal. Como forma de tentar garantir a efetividade e cumprimento dessas novas normas de tributação do comércio não presencial, alguns dos Estados signatários do protocolo passaram a confiscar as mercadorias das empresas que não seguissem as novas determinações. De acordo com Gerson Rolin, diretor de comunicação do portal da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico “sem sombra de dúvidas essa é uma iniciativa que só tem a inibir o desenvolvimento de um segmento que cresce a uma velocidade maior do que os demais da economia”, e ainda que “há varejistas pensando em restringir as vendas para os estados signatários do Protocolo ICMS 21”.

Para as empresas isso implicou basicamente em duas opções: ou recolher por duas vezes o ICMS (uma no Estado de origem e outra no de destino) ou buscar assegurar na justiça os seus direitos.

É fato notório que as medidas adotadas pelos Estados signatários por meio do Protocolo e dos Decretos Estaduais implicam em fenômenos como o da bitributação, discriminação tributária, restrição ao tráfego de pessoas e bens, entre outros, afrontando diretamente a Constituição e são, portanto, totalmente inconstitucionais. Além disso, a decisão dos Estados de confiscar mercadorias como forma de garantir o recolhimento do tributo em suas fronteiras é contrária a súmula 323 do Supremo Tribunal Federal, que diz que “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”, vedando desta forma tal medida.

Diante disso, foram propostas diversas Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade³ visando manter a supremacia constitucional, estando às mesmas ainda em trâmite no Supremo Tribunal Federal. Já foram obtidas algumas medidas cautelares em desfavor dos Estados signatários como, por exemplo, a unanimemente votada ADI 4.565, relatada pelo Min. Joaquim Barbosa, que podemos verificar:

³ Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade propostas: 4.565; 4.596; 4.599; 4.628; 4.642; 4.705; 4.712; 4.713

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE 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. (Medida Cautelar na ADI 4.565; Rel. Min. Joaquim Barbosa, decisão unânime – votaram: Ayres Britto, Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux; DJE 27/06/2011; gn.)

Ainda nesse sentido, o Supremo referendou, também de forma unânime, a cautelar concedida na ADI 4705, prejudicando o recurso de agravo regimental interposto pelo Estado da Paraíba. Vejamos:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as

operações interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão. (Medida Cautelar na ADI 4.705; Rel. Min. Joaquim Barbosa, decisão unânime – votaram: Cezar Peluso, Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux e Rosa Weber; Sessão Plenária do dia 23.02.2012; DJE 19/06;2012; gn)

Em consonância ao entendimento do STF, os Tribunais de Justiça também têm julgado nesse sentido, conforme podemos verificar em mandado de segurança impetrado no julgado do Tribunal de Justiça da Bahia:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – ICMS – PROTOCOLO CONFAZ Nº 21 - PRELIMINARES REJEITADAS – OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO PACTO FEDERATIVO CONFIGURADA – RISCO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO – INTELIGÊNCIA DO ART. 155, §2º, INCISO VII DA CF - SEGURANÇA CONCEDIDA EM PARTE. AGRAVO INTERNO PREJUDICADO. As autoridades públicas, representantes do Estado signatário do CONFAZ nº 21, detêm legitimidade para figurar no pólo passivo do mandado de segurança que questiona a legalidade do Protocolo. Não cabe falar em ausência de prova pré-constituída quando a matéria discutida é exclusivamente de direito, comportando apreciação pela via estreita do mandamus. Não se configura a carência de ação por impetração contra Lei em tese, de modo a inviabilizar o mandamus, quando a Lei questionada produz efeitos concretos e imediatos, não dependendo de regulamento para ter eficácia. Preliminares rejeitadas. Vislumbra-se ilegalidade, de plano, por violação ao princípio constitucional do pacto federativo, a instituição de novel disciplina de cobrança de ICMS, sem a adesão de todos os Estados da Federação. Configura real possibilidade de ocorrência do indesejado fenômeno da “dupla tributação”, compelir o sujeito ativo da relação jurídico tributária a recolher a exação para dois entes diversos, sobre o mesmo fato gerador. A alíquota aplicada sobre o imposto, com o envio da mercadoria para outro Estado, é a da unidade federativa em que ocorreu a saída do produto. Inteligência do art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal. Segurança concedida em parte. Agravo interno prejudicado. (Mandado de Segurança n.º 0310182-40.2012.8.05.0000; Foro de Origem: Salvador; Órgão: Seção Cível de Direito Público; Relator(a): Desª. Telma Laura Silva Britto; 25/10/2012)

Também compartilha do mesmo parecer o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios:

MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - PROTOCOLO CONFAZ 21/2011 - PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - REJEITADAS - MÉRITO - IMPLEMENTAÇÃO PELO DECRETO DISTRITAL 32.933/2011 – PODER REGULAMENTAR EXCEDIDO. (...) 03. Aplicação do Protocolo ICMS nº 21/11, do CONFAZ, alterou o sujeito ativo do imposto nas operações de aquisição de mercadorias pelo consumidor final, não contribuinte, de forma não presencial, por meio da internet, telemarketing e showroom, que passou a ser devido ao Estado de destino da mercadoria, e não ao de origem, consoante estipulado no art. 155, §2º, VII, b, da Constituição Federal. Ofende, portanto, o pacto federativo ao invadir a competência tributária dos Estados da federação que recusaram a sua ratificação. 04. Enseja hipótese de bitributação se o consumidor do Distrito Federal que adquirir produtos em unidades da federação não signatárias do Protocolo ICMS 21, tiver sua operação tributadas tanto pelo Estado remetente quanto pelo destinatário, o qual não abriu mão da competência tributária que lhe foi conferida pela Constituição Federal. 05. Rejeitada a preliminar de ilegitimidade passiva por maioria, e as demais por unanimidade. Concedida a ordem. Unânime. (Acórdão n. 600967, 20110020155499MSG, Relator ROMEU GONZAGA NEIVA, Conselho Especial, julgado em 26/06/2012, DJ 10/07/2012 p. 67)

Visualizamos, portanto, que o entendimento dos Tribunais de Justiça, bem como do Supremo Tribunal Federal, é de que as regras trazidas pelo Protocolo ICMS 21/2011 e pelas Leis Estaduais criadas com base no mesmo ferem a Constituição e seus princípios, devendo, portanto, prevalecer as atuais regras constitucionais em relação à partilha do ICMS, visto que foi opção política legítima e só podem ser alteradas por vias políticas.

4.3 DA PROPOSTA DE EMENDA A CONSTITUIÇÃO 197/12

Percebe-se que independentemente de ser ou não a maneira mais apropriada para o país, o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais já está tipificado pela Lei Maior, devendo ser respeitado e cumprido. Contudo, caso se dê pelas vias legais, é cabível o questionamento em relação à justiça do mesmo, se nos dias de hoje ainda cumpre com a vontade subjetiva do legislador, se deve assim permanecer, ou se carece de nova apreciação do poder legislativo.

Diante desse cenário, a única saída existente para modificar a forma que atualmente se dá a partilha do ICMS nas operações interestaduais é alterando o próprio texto da Constituição Federal. Com esse intuito, hoje ocorre na Câmara dos Deputados do

Congresso Nacional o trâmite de uma Proposta de Emenda a Constituição - PEC, que objetiva promover uma partilha mais justa do ICMS nas operações do comércio eletrônico.

Resultante do encaminhamento à Câmara dos Deputados, a PEC 197/12 é de autoria do Senado Federal⁴, por onde tramitou como PEC 103/11 e foi aprovada. Além da PEC 103, houve ainda outras duas propostas de autoria do Senado relacionadas ao mesmo tema, a de nº 56 e a nº 113, ambas do mesmo ano de 2011. Porém, por possuírem conteúdo de intensa semelhança, elas tramitaram conjuntamente, arquivando-se as duas últimas e dando sequência à PEC 103/11 (posteriormente renomeada como PEC 197/12).

Para justificar a proposta, assim foi argumentada no Senado a necessidade de aprovação da PEC pelo seu criador:

“O comércio não presencial, mormente o denominado comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.

(...)

Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há a divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte de jure do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor.

Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo

⁴ A PEC 197/12 (103/11) é de autoria do Senador Delcídio do Amaral. O relator da mesma na Câmara dos Deputados é o Deputado Márcio Macedo.

reforçado o princípio de origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores. (Proposta de Emenda a Constituição 103/11)

Para tentar reverter esse quadro, a PEC 197/12 visa alterar o artigo 155 da Constituição Federal, de forma a modificar toda a sistemática atual desse setor. A modificação se dá nos incisos VII e VIII do § 2º do referido artigo. Com as alterações, a partilha do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final se dará da seguinte forma:

1. Ao Estado de origem (onde é localizada a loja do vendedor) caberá sempre a alíquota interestadual, independentemente se o consumidor é ou não contribuinte do imposto.
2. Ao Estado de destino (onde se localiza o comprador) variará, de acordo com duas hipóteses:
 - a. Quando o consumidor final for contribuinte do imposto: ao Estado de destino será devido a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Nesse caso, a responsabilidade de recolher o imposto é do destinatário.
 - b. Quando o consumidor final não for contribuinte do imposto: ao Estado de destino será devido a diferença entre a alíquota interna do Estado de origem e a alíquota interestadual. Nesse caso, a responsabilidade de recolher o imposto é do remetente.

Desta forma, podemos verificar que ao Estado de origem do produto, caberá sempre a alíquota interestadual, enquanto a fatia do Estado de destino vai variar de acordo com o consumidor final, se ele for ou não contribuinte do imposto. Para uma exata visualização das mudanças propostas, extraímos da própria PEC 197/12 como ficará o artigo 155 da Constituição Federal, se aprovada.

Art.155 (...)

§ 2º (...)

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

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

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

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (...)
“(NR).

A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados já aprovou parecer favorável à admissibilidade da PEC que está para ser votada nos termos acima. Quando tramitou no Senado Federal, a referida PEC obteve aprovação unânime, recebendo apoio até mesmo de Estados como São Paulo, que será um dos principais prejudicados economicamente com o advento das novas regras. O Senador representante do Estado, Eduardo Suplicy ponderou em entrevista ao portal eletrônico da revista Exame que "Nós teremos assim um melhor equilíbrio da federação com a regulamentação do ICMS sobre o comércio eletrônico". Na Câmara dos Deputados a PEC tem apresentado igual impressão, o que leva a crer na grande tendência de que a mesma seja aprovada. O Deputado Cláudio Puty, por meio de seu blog, assim se manifestou sobre o tema:

“A PEC 197/12 irá viabilizar a repartição da base de incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico interestadual destinado ao consumidor final e, nestes termos, contribuirá para a redução do grau de concentração de receita tributária no âmbito dos estados produtores, que tradicionalmente sediam empresas operadoras de e-commerce. A distribuição da receita entre unidades federativas favorece a obtenção de um maior equilíbrio fiscal federativo.”

Contudo, é necessário que ressaltemos que existe quem não acredite na eficácia plena da PEC. Conforme publicado no portal eletrônico Conjur, na visão de

Fernando Scaff, professor de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo, o referido projeto não passa de um “tapa-buraco”. Ele diz que “A melhor alternativa seria uma reforma completa do sistema do ICMS, colocando todo o imposto no destino”, tendo em vista que para ele a PEC é insuficiente, e completa afirmando que “O que está havendo é uma discussão de fiscalização. A mercadoria sai de São Paulo e vai para o Ceará, e os dois Fiscos cobram o tributo. As empresas é que são oneradas”.

Apesar de haver posicionamento contrário, ressaltamos mais uma vez que a ampla maioria é favorável a PEC 197/12, e que a tendência é que a mesma seja aprovada em breve.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A forma de se pensar comércio no Brasil e no mundo, conforme visto, vem se modificando nos últimos anos, em face ao acelerado crescimento do comércio eletrônico. Ocorre que, a legislação tributária brasileira não está preparada para esse cenário, tendo em vista que quando elaborada não era possível imaginar esse fenômeno do e-commerce. As regras as quais esse tipo de comércio deve se submeter atualmente são desfavoráveis ao desenvolvimento da igualdade regional em nosso país, haja vista que acabam por favorecer Estados das regiões Sul e Sudeste, em detrimento das regiões Norte e Nordeste, principalmente.

As medidas criadas com o intuito de se realizar uma partilha tributária mais justa entre os entes da federação se mostraram ineficazes, em razão da inconstitucionalidade das mesmas, caso do Protocolo ICMS 21/11, e acabaram unicamente por criar uma verdadeira guerra fiscal. Diante disso, a saída adotada para a situação foi a propositura da PEC 197/12.

Conclui-se ter sido essa medida acertada para a presente situação, visto ser a única forma legal de modificar a legislação vigente concernente ao tema. Por meio dela poderemos ter regras mais justas, que favoreçam o crescimento de todos os entes da federação de forma equilibrada. A PEC 197/12 está em tramitação na Câmara dos Deputados e vale ser acompanhada.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. Ed. São Paulo: Método, 2012.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sergio Silva de. **Comércio eletrônico: novas perspectivas para a sua tributação**. Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9257&revista_caderno=26>. Acesso em: 24/08/2013.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Introdução ao estudo do direito**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BEREZIN, Ricardo Zeef. **PEC 103 quer acabar com guerra fiscal no e-commerce**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-14/aprovada-senado-pec-103-acabar-guerra-fiscal-commerce>>. Acesso em: 24/08/2013.

BRITO, Ricardo. Senado aprova nova tributação para comércio eletrônico. Portal Exame. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/brasil/politica/noticias/senado-aprova-nova-tributacao-para-comercio-eletronico?page=2>>. Acesso em: 24/08/2013.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Direito tributário: parte geral**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Renato. **A Bitributação no e-commerce ocasionada pelo protocolo ICMS 21 do CONFAZ**. E-commerce Brasil. Disponível em: <<http://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/a-bitributacao-no-e-commerce/>>. Acesso em: 24/08/2013

GORDILHO, Michele Viegas. **Tributação dos bens tangíveis no comércio eletrônico, sob a perspectiva do ICMS**. Jus Navigandi, Teresina, 25 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23547>>. Acesso em: 24/08/2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado até EC 69/12 e LC 141/12**. 18. Ed. São Paulo: Atlas.

LEÔNICIO, Érica Milena Carvalho Guimarães. **A cobrança do ICMS nas mercadorias adquiridas através da internet**. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24759>>. Acesso em: 24/08/2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1996.

PUTY, Cláudio. **Saiu na Imprensa: PEC 197: mais justiça fiscal no comércio eletrônico**. Disponível em: <<http://claudioputy.blogspot.com.br/2013/04/saiu-na-imprensa-pec-197-mais-justica.html>>. Acesso em: 24/08/2013.

SCHMIDT, Mariana. **Crescimento do mercado eletrônico gera disputa pelo ICMS.** Ibet. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/crescimento-do-mercado-eletronico-gera-disputa-pelo-icms/#more-2061>>. Acesso em: 24/08/2013

Eletrônicas

Portal 18 Digital. **A história do e-commerce.** Disponível em <<http://18digital.com.br/blog/a-historia-do-ecommerce/>>. Acessado em: 24/08/2013

Portal Câmara-e.net. **Crescimento do mercado eletrônico gera disputa pelo ICMS.** Disponível em <<http://www.camara-e.net/2013/06/14/crescimento-do-mercado-eletronico-gera-disputa-pelo-icms/>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal da Câmara dos Deputados. **Projeto de lei e outras proposições – PEC 197/2012.** Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal da Câmara dos Deputados. **Proposta de emenda a constituição nº 197, de 2012.** Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D70EAD066AF12E75068D6A5EF2AB756F.node2?codteor=1077495&filename=Parecer-CCJC-16-04-2013>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal da Fazenda Nacional. **Protocolo icms 21, de 1º de abril de 2011.** Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal E-bit Empresa. **Primeiro relatório semestral de 2013 webshoppers.** Disponível em <<http://www.ebitempresa.com.br/web-shoppers.asp>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal E-commerce Brasil. **Comércio eletrônico triplica em 5 anos.** Disponível em <<http://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/comercio-eletronico-triplica-em-5-anos/>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal E-commerce News. **Modelos de e-commerce.** Disponível em <<http://ecommercenews.com.br/glossario/modelos-de-e-commerce>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal UOL. **Número de internautas no Brasil supera pela 1ª vez o de pessoas que nunca acessaram a rede, diz estudo.** Disponível em <<http://tecnologia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/06/20/pela-1-vez-numero-de-internautas-supera-o-de-pessoas-que-nunca-acessaram-a-rede-diz-estudo.htm>>. Acessado em: 24/08/2013.

Portal UOL. **Número de internautas no Brasil ultrapassa 100 milhões, segundo Ibope.** Disponível

em<<http://tecnologia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/07/10/numero-de-internautas-no-brasil-ultrapassa-100-milhoes-segundo-ibope.htm>>. Acessado em: 24/08/2013.

Legislação

Constituição Federal de 1988.