

O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

THE CHALLENGE WITH TAXATION OF ICMS IN ELECTRONIC COMMERCE

Diego Bianchi de OLIVEIRA¹

Tiago Resende BOTELHO²

RESUMO: Este artigo científico tem como escopo trilhar o novo, desbravar um mundo *on-line*, conhecido como *e-commerce*, ainda a se conhecer e estudar, principalmente pela ciência jurídica, portanto, suas letras carregam tentativas de se delinear o desafio da tributação do ICMS no comércio eletrônico na República Federativa do Brasil. Partindo de premissas elementares, apresentou-se o conceito de comércio eletrônico, definindo o *e-commerce* como a compra e venda por meios digitais. Tal realidade, fruto de uma sociedade globalizada, tem influenciado a economia nacional sobremaneira, exigindo maiores atenções quanto ao tema, portanto o texto apresenta ao leitor os impactos do comércio eletrônico na tributação, destacando que as maiores lojas de vendas *on-line*, encontram-se em determinadas regiões do País, sendo favorecidos pelo comércio eletrônico, trazendo, assim, um prejuízo aos Estados destinatários, que afirmam existir uma injustiça fiscal que precisa ser ajustada. Nessa vertente, leciona-se a respeito da incidência do ICMS e a necessidade de se entender a forma como os bens são entregues aos consumidores. Por fim, apresenta-se o Protocolo ICMS 21/2011, a respeito das operações interestaduais, via *e-commerce* e como o mesmo vem sendo tributado na América, Europa e Brasil.

¹ Graduado em Administração pela Universidade Anhanguera-Uniderp; Graduando em Direito pela Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul. Servidor Municipal da Secretaria de Educação de Navirai. E-mail: diegobianchi@hotmail.com.br

² Doutorando em Direito Público – Universidade de Coimbra; Mestre em Direito Agroambiental – Universidade Federal do Mato Grosso; Especialista em Direitos Humanos e Cidadania (UFGD); Pós-graduando em Políticas Públicas de Raça e Gênero (UFMS); Licenciado em História (UFGD); Bacharel em Direito (UEMS); Professor dos cursos de Direito da UEMS e FINAN e Analista Judiciário do Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul. E-mail: trbotelho@hotmail.com

Palavras-chave: tributação; ICMS; comércio eletrônico; compra e venda; incidência fiscal.

ABSTRACT: *The aim of this scientific article is to scope a new tread, to break in to a world online, known as e-commerce, yet to know and study it, especially by legal science, so its lyrics carry attempts to outline the challenge of the ICMS tax in commerce in the Federative Republic of Brazil. Starting from elementary assumptions, it presented the concept of e-commerce, defining the e-commerce as buying and selling via digital media. This reality, the result of a globalized society has greatly influenced the national economy, requiring greater attention on the subject, so the article introduces to the reader the impacts of electronic commerce on taxation, highlighting the major shops online, are in certain regions of the country, being favored by commerce, thus bringing loss to recipient States, that claims there is a fiscal injustice that needs to be adjusted. In this aspect, it is considered the billing of the ICMS and the need to understand how the goods are delivered to consumers. Finally, we will present the Protocol ICMS 21/2011, regarding the interstate transactions, e-commerce and how it is being taxed in America, Europe and Brazil.*

KEYWORDS: *taxation; ICMS; electronic commerce, buying and selling; taxation incidence*

1. INTRODUÇÃO

Historicamente o comércio era feito através da troca física de bens, as negociações eram realizadas através de encontros pessoais entre o consumidor e o comerciante. Em virtude disso as mercadorias ou serviços eram entregues sob a presença dos envolvidos no negócio, bem como o pagamento que era feito em dinheiro, logo, era necessária a presença física do comerciante e do comprador.

Diante da estrutura comercial da época, as regras de tributação foram criadas abrangendo as atividades comerciais locais, ou seja, aquelas que envolvem a venda ou troca de bens tangíveis. A legislação não podia prever a velocidade que a tecnologia da informação iria se desenvolver, assim, como o surgimento acelerado de novas características no mundo empresarial, tais como a globalização, a ampla concorrência, a necessidade de operações em tempo real dentre outras, apresentam uma nova tendência de mercado, o Comércio Eletrônico.

Com o advento do Comércio Eletrônico (E-commerce) surgiu uma nova maneira de realizar a atividade do comércio, isto é, uma nova modalidade, com características novas, como por exemplo, a possibilidade de não haver o

bem físico necessariamente, além de acentuar características que já existiam, dando uma alavancada na globalização dos mercados.

A internet esta revolucionando o comércio, através dela é comercializada tanto bens tangíveis, quanto intangíveis, isto é, aqueles em formato digital. No comércio eletrônico é possível realizar a compra de bens físicos, como livros, CDs, veículos, eletrônicos e diversos tipos de produtos de maneira célere e econômica.

Além disso, os bens intangíveis, como “softwares”, “e-books”, e etc., os custos são ínfimos, uma vez que existe uma dificuldade para mapear e rastrear esse tipo de negociação, ou seja, não há barreiras alfandegárias ou restrições. Esta, talvez, seja a maior revolução trazida pela utilização da internet, a possibilidade de trazer determinados bens para o meio digital, tais como livros, discos, filmes, proporciona aos consumidores a entrega em questão de minutos em seu computador.

Hoje o consumidor com acesso a internet, basta inserir algumas palavras em qualquer site de busca e poderá encontrar o produto que deseja em qualquer lugar do mundo, envolvendo apenas as partes diretamente interessadas, podendo, por exemplo, o estudante não precisar mais deslocar-se até uma livraria especializada para adquirir livros, ele mesmo, como alguns cliques, pode encontrar as obras que deseja e realizar uma encomenda.

Assim sendo, o significado de globalização para o comércio eletrônico é a possibilidade de o consumidor adquirir produtos de seu interesse via fornecedores que se encontrem em qualquer lugar do mundo, sem ao menos sair do conforto de sua casa.

Há uma diminuição no número de intermediários, assim deixa de existir um controle alfandegário devido os bens imateriais, isto é, eles nem sequer passam pelo controle de fronteira, embarçando aqueles que poderiam fornecer os dados necessários para a fiscalização tributária.

Com o crescimento de compras pela internet, e com a falta de regulamentação específica a Administração Tributária passa a ter o desafio prevenir possíveis perdas de arrecadação. As operações comerciais são realizadas sem a definição exata do local de origem e destino, acarretaram mudanças no mundo jurídico, sobretudo no que se refere à área tributária. Portanto o destaque deste trabalho será atinente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), na realização desta nova modalidade de negócios: o Comércio Eletrônico.

2. BREVES NOÇÕES E CONCEITOS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

O conceito de comércio eletrônico é aparentemente simples, O’Brain, em seu livro *Sistema de Informações e as decisões gerenciais na era da Internet*, define o *e-commerce* como a compra e venda por meios digitais.³

Já Guilherme Cezaroti é um pouco mais complexo, definindo o comércio eletrônico como:

[...] de modo geral, como o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apóiam na utilização de computadores, que se comunicam através da Interconnected Network – popularizada como internet, por meio de modem.⁴

Trata-se da aplicação das novas tecnologias de comunicação e informação nas transações comerciais, a realização de negócios eletronicamente trouxe maior eficiência, rapidez e menor custo para as empresas. Rob Smith, em seu guia sobre *e-commerce*, ainda assevera que o Comércio Eletrônico são:

Negócios conduzidos exclusivamente através de um formato eletrônico. Sistemas que se comunicam eletronicamente uns com os outros são sistemas de e-commerce, e têm de ser capazes de funcionar normalmente com quaisquer aplicações da Internet que estiver planejando utilizar. Também se refere a quaisquer funções eletrônicas que auxiliam uma empresa na condução de seus negócios.⁵

Portanto, o comércio eletrônico é oposto ao comércio tradicional, considerando-se apenas as negociações realizadas através dos mecanismos digitais, entendendo que negociações realizadas através de telefonemas e troca de correspondências não se enquadram nesta categoria. Assim, comércio eletrônico é aquele que tanto o vendedor, quanto o comprador utilizam-se de meios eletrônicos para concluir a negociação.

Da mesma forma Fábio Ulhoa Coelho entende que:

Comércio eletrônico, assim, significa os atos de circulação de bens, prestação ou intermediação de serviços em que as tratativas pré-contratuais e a celebração do contrato se fazem por transmissão e recebimento de dados por via eletrônica, normalmente no ambiente da internet.⁶

³ O’ BRIEN, James A., *Sistemas de Informação e as decisões gerenciais na era da internet*. James A. O’ Brien; tradução Célio Knipel Moreira e Cid Knipel Moreira. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2004., p. 205.

⁴ CEZAROTI, Guilherme. *10ms no Comércio Eletrônico*. São Paulo: MP, 2005, p. 23.

⁵ SMITH, Rob. SPEAKER, Mark. THOMPSON, Mark. *O Mais Completo Guia sobre E-Commerce*. São Paulo: Futura, 2000, p. 74.

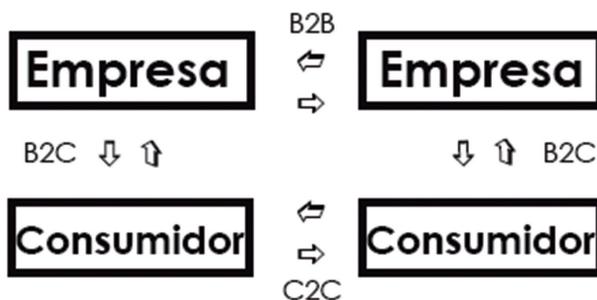
⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69 e 70.

Nota-se que as definições sempre incluem transações nas quais as partes interagem eletronicamente, excluindo os meios tradicionais. Ressalta-se que o comércio eletrônico não está relacionado com a utilização de aparelhos eletrônicos, tais como máquina que escrever elétrica ou aparelho de fax, mas relaciona-se com a forma de celebração do negócio dentro do viés digital.

O comércio eletrônico é assim como uma loja comum, existe o vendedor, existem mercadorias e claro, existe o consumidor interessado, porém ao invés de se encontrarem em um estabelecimento físico, os interessados encontram-se em um espaço virtual, a partir daí é que se inicia a negociação comercial.

Essa transação comercial eletrônica é classificada a partir do fato do comprador do bem ou serviço ser um consumidor final ou empresário. As modalidades mais conhecidas são a *Business to Business* (B2B), ou seja, é aquela realizada entre empresas, quando o comprador é também empresário, a *Business to Consumer* (B2C), isto é, hipótese na qual os fornecedores vendem seus produtos através de sua loja virtual para consumidores finais, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, utilizando esses produtos para uso particular, assim como prevê CDC (Código de Defesa do Consumidor) em seu artigo 2º⁷, e por fim a *Consumer to Consumer* (C2C), são aqueles realizados entre usuários particulares, são realizadas entre consumidor final e consumidor final, considerando o empresário titular do site apenas o intermediador, por exemplo, o famoso site de compra e venda www.mercadolivre.com.br (Mercado Livre).

Veja a ilustração:



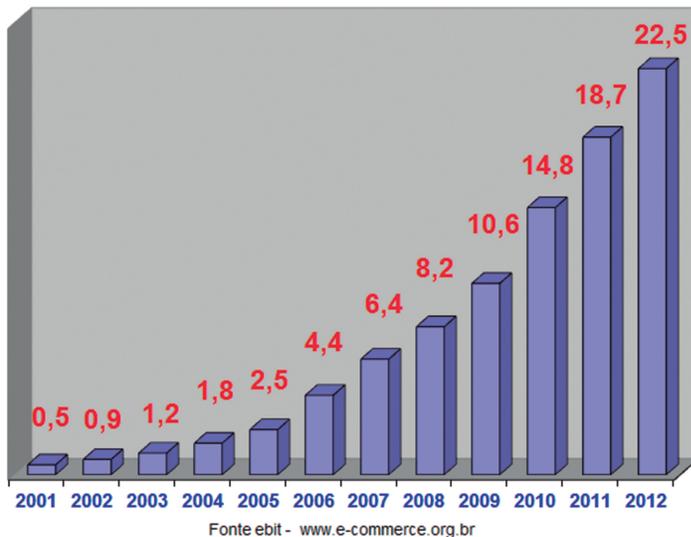
No Brasil o comércio eletrônico vem ganhando proporções vertiginosas a cada ano, em países mais desenvolvidos a prática de compras online já é muito comum, de acordo com Dailton Felipini, houve uma explosão do e-commerce, principalmente nos Estados Unidos, onde o faturamento com comércio eletrônico já ultrapassou mais de uma centena de bilhões de dólares.⁸

⁷ CDC, Art. 2º. *Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.*

⁸ FELIPINE, Dailton. *ABC do E-commerce: os quatro segredos de um negócio bem-sucedido na internet.* 3 ed. LeBooks, 2011, p. 4.

Com diversas lojas no Brasil iniciando suas atividades on-line, as e de acordo com as estatísticas as vendas através do e-commerce não param de crescer, veja o gráfico abaixo:

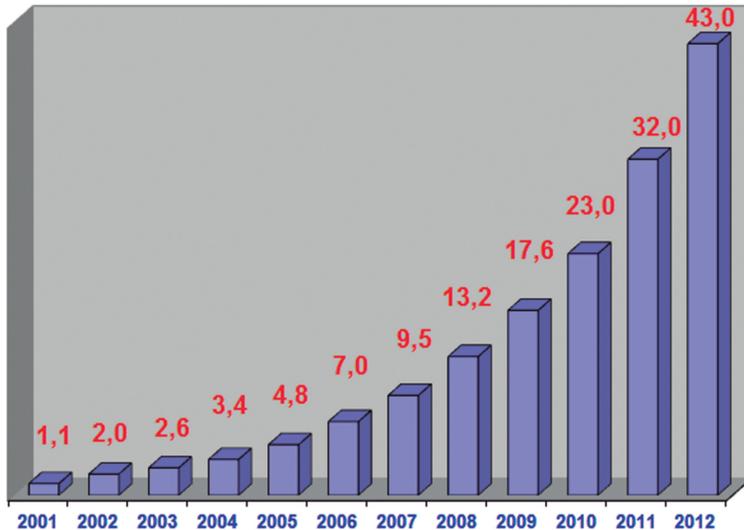
Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões



Fonte eBit - www.e-commerce.org.br. Não considera vendas de automóveis, passagens aéreas e leilões on-line.

De acordo com os dados acima o faturamento deu um salto de R\$ 22 bilhões entre 2001 e 2012. Isso se deve à difusão da internet, já que o Brasil representa atualmente o 5º país com maior número de usuários. Conseqüentemente o país passou a ter um fantástico aumento no número de consumidores no e-commerce, conforme aponta o gráfico a seguir:

e-Consumidores no Brasil - Milhões



Fonte ebit - www.e-commerce.org.br

Nota-se que o ato de comprar pela Internet está deixando de ser uma novidade para se tornar um hábito. Cada vez mais brasileiros se sentem seguros para efetuarem suas compras através do e-commerce.

Não há dúvidas que o e-commerce seja a modalidade de comércio que mais cresce no país, e cresce numa velocidade incomum, entretanto ainda não há no direito brasileiro nenhuma previsão legal para este tipo de negócio, pois o direito não acompanha a nova tendência com a mesma rapidez que a evolução tecnológica, daí a dificuldade para tributar essa nova modalidade de comércio.

3. IMPACTO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA TRIBUTAÇÃO

Como já ponderado, com advento das novas tecnologias, uma pequena empresa pode, virtualmente, realizar transações comerciais em qualquer lugar do mundo. Empresas podem não ter local exato, isto é, não possuem endereço definido no mundo real, sendo impossível definir se a determinada empresa realmente existe.

Deste modo, as empresas podem esquivar-se com mais facilidade das sanções e da fiscalização tributária devido a inviabilidade da aplicação do poder jurisdicional dos entes públicos.

Os negócios realizados através do comércio eletrônico vêm se expandindo e entrando de vez numa era sem fronteiras. Acontece que a legislação

tributária não pode ser componente desmotivador para essa nova modalidade de comércio, ou seja, o ente político deverá criar uma legislação tributária que incida sobre o e-commerce de forma justa.

No entanto, não se pode deixar de lado a manutenção do comércio tradicional, vez que este é responsável pela geração de milhares de empregos. Assim a legislação tributária não deverá inviabilizar a realização das transações comerciais de forma tradicional, mantendo-o competitivo.

O comércio eletrônico esta crescendo, e na mesma proporção vem crescendo as dificuldades na coleta de informações por parte da fiscalização tributária. Na atividade comercial convencional, os contribuintes mantêm livros e registros, e as autoridades tributárias solicitam informações quando necessitam. Já no comércio eletrônico, com a diminuição de intermediários, acabam por não haver esses registros.

A fiscalização tributaria acaba perdendo a fonte de dados, os quais ficam hospedados em países diferentes, com legislação que dificulta o acesso a este banco de dados, por exemplo, os bens e serviços são encomendados e fornecidos on-line, a transação pode ser realizada por e-mail, o pagamento feito através de cartão de crédito, assim, não se sabe quando ocorreu o fato gerado. Faz-se necessário uma nova definição para o termo “saída de mercadoria” para incidência de ICMS, uma vez que a circulação de mercadoria no tocante ao e-commerce é virtual.

Nesse sentido Maria de Fátima Ribeiro afirma que:

[...] os aspectos jurídicos relativos à rede de internet alteram os conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos, estabelecimento comercial, como já indicado, adquirem contornos diferentes quando os negócios são realizados on-line.⁹

Desta forma esta modalidade eletrônica de comércio traz muita dificuldade para a doutrina, especialmente quando defrontada com os tradicionais conceitos de bens tangíveis e intangíveis, circulação e mercadoria.

Ainda há muita discussão a respeito de qual o tratamento tributário deverá ser aplicado nas transações realizadas no ambiente virtual. São inúmeros os questionamentos: Quais operações poderão ser tributadas? Qual o tributo que incidirá? ICMS ou ISS?

⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Comércio Eletrônico: Considerações sobre Planejamento Tributário*. Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina. 2004, p. 6.

Tentando encontrar respostas, Anderson Peixoto Sampaio observou que:

Nos dias de hoje, temos exemplos comuns de operações de comércio eletrônico que são abundantes, porém desvinculadas de qualquer meio de tributação, ou tributados no máximo pelo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), tais como assinaturas de jornais e revistas, prestação de serviços de consultoria contábil, financeira, tributária, de auditoria e de engenharia, compra e venda on-line de ações negociadas em bolsas de valores; download de softwares por meio de websites, etc.¹⁰

Ressalta-se que no tocante ao ISS, a Constituição Federal em seu artigo 156, inciso I, afirma de forma expressa que a cobrança do ISS só poderá ocorrer se os fatos geradores estiverem definidos em lei complementar.

A classificação dos bens entre tangíveis e intangíveis é relacionada entre a distinção de coisa existente, ou seja, aquelas perceptíveis ao tato humano, e as intelectuais, concebidas pela inteligência do homem, imperceptíveis ao tato humano.

No entanto, observa-se que o tato não é a única forma de percebermos a presença de uma mercadoria. Guilherme Cezaroti exemplifica da seguinte maneira:

Um *compact-disk* de jogos para computador, por exemplo, quando adquirido em uma livraria, é reconhecido por todos como sendo uma mercadoria. É um bem tangível, adquirido pelo comerciante com o intuito de revendê-lo. Importante questão é se este mesmo conjunto de jogos para computador, com o mesmo conteúdo, disponível para qualquer pessoa, mediante simples *download* no *site* do distribuidor, pode ser considerado ou não uma mercadoria.¹¹

O que se deve entender é que os bens transmitidos pela internet, como um livro ou um disco, mesmo que em formatos digitais, devem ser considerados como mercadorias, desta forma para o Código Tributário Nacional (CTN), os bens no formato digital não modificam a sua natureza para fins de tributação.

Observa-se que o artigo 4º do CTN afirma que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas por lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação.

¹⁰ SAMPALIO, Anderson Peixoto. LINO, Ângelo Dourado Cruz, FILHO, João Melo dos Santos. SILVA, Marcelo Mattedi e. O Desafio da Tributação no Comércio Eletrônico: Uma análise sob a ótica do ICMS. Salvador: Unifacs, 2002, p. 9.

¹¹ CEZAROTI, Guilherme. Icms no Comércio Eletrônico. São Paulo: MP, 2005, p. 96.

O comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis, tais como livros, discos, eletrônicos, produtos de informática entre outros e bens intangíveis que ocorre quando a transação começa se desenvolve e termina através de meios eletrônicos, usualmente através da internet, por exemplo, a compra de ebooks e softwares. Na primeira modalidade fica clara a incidência do ICMS, sendo esta uma tarefa um pouco menos complicada para a fiscalização tributária, no entanto na segunda modalidade é que paira o grande desafio para a fiscalização tributária.

4. O COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS

Para entender a sobre a incidência do ICMS no e-commerce tem-se de observar a forma como os bens serão entregues aos consumidores. Ela pode ser *indireta*, que é quando a venda ocorre por meio do comércio eletrônico, entretanto a entrega é feita pelos meios tradicionais, tais como transportadoras e correios. Ou pode ser direta, quando a compra do bem é feita on-line e a entrega do bem também é feita através de meios eletrônicos.

Gabriel Sturtz define da seguinte forma:

O comércio eletrônico pode ser efetivado dentro da Internet, quando a entrega do objeto ocorre por meio de transmissão da informação digitalizada, o que se denomina comércio eletrônico direto, e também por meio da Internet, quando a rede mundial de computadores serve, tão-somente, como meio contratual entre comprador e vendedor, existindo, assim, a saída física do bem corpóreo e sua efetiva entrega. Em outras palavras, o comércio eletrônico direto diz respeito a bens intangíveis, incorpóreos e o comércio eletrônico indireto trata de bens tangíveis, corpóreos.¹²

Adiante, a dificuldade encontrada pelos estados nas operações de circulação de mercadorias via e-commerce, são as relações entre o fornecedor e o consumidor final nas operações interestaduais. Veja, a partir do momento em que comprar pela internet torna-se um meio mais prático e confortável, o consumidor tende a deixar de procurar pelos produtos no comércio tradicional.

Esse crescimento do comércio eletrônico no Brasil provocou a ambição dos estados, encontrando no e-commerce um grande potencial de arrecadação, aumentando ainda mais os conflitos gerados pela Guerra Fiscal.

Na modalidade indireta de comércio eletrônico, realizada entre duas empresas (B2B), não é tão difícil determinar a origem e destino da mercadoria.

¹² STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003, p. 5-26.

Nestas operações uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem e outra ao Estado de destino. Entretanto o ICMS é devido ao Estado do destino apenas quando a pessoa física ou jurídica for contribuinte do ICMS, ou seja, realize habitualmente compras com o intuito de revenda, ou seja, comercial.

Todavia, nas compras realizadas via e-commerce que se destinem ao consumidor final (B2C), uma vez que este não é considerado contribuinte do ICMS, não é possível a cobrança do imposto, sendo aplicada a alíquota interna, conforme prevê a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, favorecendo apenas o Estado de origem da mercadoria, de acordo com Francisco Carlos de Alexandria e Sergio Silva de Carvalho:

A partir do ano de 2002 as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência de não parar de crescer, isso faz com que os demais Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde inicia a operação da mercadoria, fato esse que fomenta mais a desigualdade, no que se diz respeito à distribuição de riquezas, entre os Estados da Federação. A maioria dos Estados da Federação transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.¹³

Assim, quando o legislador ao auferir alíquotas diferenciadas visando minimizar as diferenças socioeconômicas em Estados mais pobres, não podia prever a Guerra Fiscal, e nem que o comércio eletrônico fosse agravar ainda mais esta situação. Assim como aponta Gabriel Sturtz:

O principal impacto do comércio eletrônico indireto é exatamente o grande aumento dessas transações que envolvem pedidos realizados por meio da Internet e posterior entrega da mercadoria por correio. O ponto central referente à discussão sobre as implicações jurídicas tributárias é sobre o ICMS, mais precisamente sobre o problema na distribuição de riquezas entre estados membros que a migração do comércio convencional de bens para o comércio eletrônico terá como consequência.¹⁴

¹³ ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. *A repartição do ICMS nas vendas pela internet. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico.* Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18734>>. Acesso em: 4 Ago. 2013.

¹⁴ STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS.* Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003, p. 5-26

Os estados mais desenvolvidos abrigam os maiores centros de distribuição, e as maiores lojas de vendas on-line, sendo eles favorecidos pelo comércio eletrônico, os Estados destinatários, entendem que exista uma injustiça fiscal que precisa ser ajustada.

Por exemplo, uma empresa localizada no estado de São Paulo produz uma mercadoria e vende para um comerciante do estado de Mato Grosso do Sul, deste modo é devido apenas o valor da alíquota interestadual ao estado de São Paulo, e após a mercadoria ser revendida, tem direito ao crédito tributário da diferença, o estado do Mato Grosso do Sul.

Se a mesma operação for realizada através do comércio eletrônico, onde a mercadoria é entregue diretamente para consumidor final, o ICMS é devido apenas a alíquota interna do estado de origem, ou seja, São Paulo, atendendo ao mandamento constitucional, não se destinando nenhum valor ou crédito ao estado do Mato Grosso do Sul.

Fica óbvio o prejuízo que os estados menos desenvolvidos vêm tendo com o aumento da atividade do comércio eletrônico. Enquanto os estados mais desenvolvidos, por neles se instalarem as grandes indústrias e lojas, as quais praticam vendas on-line, acumulam cada vez mais ganhos com esta modalidade de comércio.

O consultor tributário Heriton Rodrigues Arantes aponta que:

O comércio eletrônico tem sido fator de preocupação nacional, principalmente nos Estados que não possuem empresas instaladas, pois a arrecadação de ICMS pode cair consideravelmente. Conforme levantamento realizado pelo Estado do Mato Grosso do Sul, a estimativa de perdas em consequência do comércio eletrônico no Estado seria de R\$ 43 milhões em 2010, podendo chegar a R\$ 146 milhões em 2014, e para o Estado de Santa Catarina, as perdas estimadas pela Secretaria da Fazenda Estadual, seriam da ordem de R\$ 29 milhões somente para 2010.¹⁵

Nota-se que a regra constitucional que tinha por fim compensar as arrecadações estaduais e diminuir as diferenças socioeconômicas dos estados mais pobres, esta sendo distorcida, causando prejuízos a esses estados, uma vez que se concentram os recursos financeiros em poder dos estados mais ricos.

Sabe-se que o comércio eletrônico é uma atividade que só tende a crescer, o uso da internet esta cada vez mais acessível, e os consumidores confiam cada vez mais em realizar compras on-line. Assim, os Estados mais

¹⁵ ARANTES, Heriton Rodrigues. *ICMS no Comercio Eletrônico*. FiscoSoft, São Paulo. 14 Nov. 2011. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5kb7/icms-no-comercio-eletronico-heriton-rodrigues-arantes>> Acesso em: 05 Ago. 2013.

pobres, tendo poucas indústrias, tendem a ter perdas ao passo que a internet e o comércio eletrônico se difundem no cotidiano do consumidor brasileiro.

Acrescenta-se então um novo conflito à Guerra Fiscal, diferente daquela em que se baseia na concessão de benefícios, tendo como escopo a possibilidade ou não da cobrança do ICMS pelo Estado de destino nos produtos vendidos à consumidores finais.

Além disso, a popularização do comércio eletrônico enfraquece a competitividade das empresas locais dos Estados consumidores, considerada por estes, como concorrência desleal, gerando efeitos negativos na arrecadação estadual e também na geração e manutenção de empregos.

4.1 TENTATIVA DE ACORDO: O PROTOCOLO ICMS 21/2011

No dia 01 de abril de 2011, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) propôs o Protocolo ICMS 21/2011, que já foi derido por 19 estados brasileiros. Este protocolo disciplina a exigência do ICMS nas operações interestaduais, realizadas de forma não presencial (via e-commerce), que destinem mercadorias ou bem à consumidor final, não considerado contribuinte.

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

De acordo com o referido Protocolo, fica a cargo do estado de origem da mercadoria, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento da parcela do ICMS devido ao Estado de destino.

O que se vê na prática é que o protocolo 21/2011 falhou no seu principal objetivo, que era por fim na Guerra Fiscal do comércio eletrônico, haja vista que o conflito tornou-se ainda mais acirrado, pois a maioria das empresas que realizam atividade via e-commerce estão localizadas nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, os quais não aderiram ao protocolo.

Daiane Carvalho Batista exemplifica:

(...) uma empresa estabelecida em São Paulo, não signatária do acordo, vende mercadoria pela internet a um consumidor não contribuinte do ICMS, estabelecido no Distrito Federal, este exigirá 10% de ICMS (17% - 7%) e São Paulo cobrará sua alíquota interna normalmente, que é de 18%. Com isso, a carga tributária global, neste caso, será de 28%. Além disto, nestes casos, a empresa poderá ter sua mercadoria retida até o pagamento do ICMS correspondente a alíquota interna do Estado destinatário, com as deduções previstas no aludido protocolo.¹⁶

¹⁶ BATISTA, Daiane Carvalho. *A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_

Assim, quando a operação é realizada entre vendedor e comprador de estados que aderiram ao referido protocolo, não trazem prejuízo financeiro aos contribuintes, pois a alíquota será repartida entre ambos os estados. Todavia quando o estado onde se encontra o vendedor da mercadoria não é signatário do protocolo, percebe-se que a alíquota será um tanto quanto onerosa, vindo a recair de forma indireta para o consumidor no preço final do produto.

Nota-se que a medida é considerada inconstitucional, já que resulta em bitributação, a qual é vedada expressamente em nossa Constituição Federal, pois a competência tributária é privativa. Assim, essa prática é alvo de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), e já foram ajuizadas inúmeras ações tais como a ADI nº. 4.565, nº. 4.705, nº. 4.713 e nº. 4.885.

O tema já foi considerado de repercussão geral pelo STF, no Recurso Extraordinário nº. 680.089, que tem como relator o Ministro Luiz Fux:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. VENDA REALIZADA DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO ICMS EM FAVOR DO ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, § 2º, VII, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃOPELAEXISTÊNCIADEREPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. (RE 680089 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 15/11/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-241 DIVULG 07-12-2012 PUBLIC 10-12-2012)

Apesar de não ter nada definitivo, o STF já se pronunciou em caráter liminar, na ADI 4.565, que tem como relator o Ministro Joaquim Barbosa, em suspender os efeitos da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. Segue 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. (ADI 4.565, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, julgado em 07/04/2011)

O relator entendeu que o acordo realizado pelo CONFAZ depende de reforma tributária, a qual não pode ser realizada individualmente por cada Estado da Federação. Foi observado também que a lei referida fixa alíquota interestadual, cuja competência é do Senado Federal, conforme expresso em nossa Lei Maior. O Ministro Luiz Fux ainda acrescentou que tal cobrança, se efetivada, ocorre bitributação do estado de origem e de destino.

Em tempo, por ter aderido ao acordo realizado pelo CONFAZ (Protocolo 21/2011), o governador do Mato Grosso do Sul, André Puccineli, assinou o Decreto nº. 13.162, de 27 de abril de 2011, dispondo sobre a cobrança de ICMS nas operações de circulação de mercadorias destinadas ao consumidor final, oriundas de transações via e-commerce.

Assim, além a violação da Constituição Federal, uma vez tal cobrança configura bitributação, da fixação de alíquota ser de competência do Senado Federal, o governador do Estado do Mato Grosso do Sul exigiu a cobrança do ICMS através de Decreto, e como já visto anteriormente, os Estados deverão instituir ou dispor a respeito do ICMS apenas através de Lei Ordinária.

5. COMO TRIBUTAR O E-COMMERCE?

5.1 A EXPERIÊNCIA AMERICANA E EUROPEIA

De acordo com o advogado especialista em direito tributário, Diogo Vollstedt de Almeida (2012), nos EUA a tributação sobre circulação de mercadorias e serviços agrega em um único tributo o ICMS e o ISS, trata-se do Sales Tax, cujo tributo é de competência dos Estados e administrações locais, semelhante ao ICMS no Brasil.¹⁷

Assim, nas operações realizadas através do e-commerce, entre contribuintes localizados no mesmo Estado, serão recolhidos por este Estado. No caso do consumidor localizar-se em outro Estado, o imposto não poderá ser recolhido por nenhum dos Estados. E esta situação é causadora de muitos problemas, semelhantes àqueles que ocorrem no Brasil, quanto ao ICMS.

¹⁷ ALMEIDA, D. V. O ICMS e o Comércio Eletrônico. *Conteúdo Jurídico*: 2012. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-e-o-comercio-eletronico,37433.html>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

Já existem algumas propostas, como a do governador de Utah, Michael Leavitt:

O governador de Utah, Michael Leavitt, sugere um modelo voluntário simples, que transferisse para uma terceira parte (por exemplo, uma empresa de cartão de crédito) a coleta de impostos. Esta terceira parte seria responsável por receber do vendedor as informações necessárias sobre a transação e providenciar um software para determinar o imposto da venda e depois remeter o valor correto para o estado responsável pelo imposto. Essa proposta poderia ser estendida em nível mundial, com o imposto sendo remetido para o país de jurisdição do imposto¹⁸

Nesse sentido, Francisco Luiz C. Lopreato (2002) aponta que o EUA acreditam que não se deva criar nenhum novo tributo a respeito do e-commerce, e que qualquer outro tributo incida sobre o comércio eletrônico deve seguir os seguintes princípios:

- Não deve distorcer nem impedir o comércio. O sistema tributário não pode discriminar entre tipos de comércio nem criar incentivos que interfiram na natureza ou localização das transações.
- O sistema deve ser simples, transparente, de fácil implementação e capaz de distribuir o ônus entre todos os participantes.
- O sistema deve ser flexível de modo a se tornar compatível com o sistema fiscal dos Estados Unidos e de seus parceiros internacionais.¹⁹

Desta forma, os americanos buscam a harmonia para que os negócios on-line continuem em expansão, arrecadando tributos sem trazer prejuízos para o desenvolvimento do comércio eletrônico.

Já na União Européia, Diogo Vollstedt de Almeida (2012) afirma que existe apenas um único tributo incidente sobre produtos e serviços no decurso de negócios, o chamado Imposto sobre o Valor Agregado - IVA (Value Added Tax - VAT), englobando assim as características do ICMS e do ISS em um único imposto.²⁰

A preocupação atual é com relação à atividade do comércio eletrônico indireto, onde pretende-se adaptar a legislação atual para as transações on-line, e de acordo com Francisco Luiz C. Lopreato (2002) estará pautada nos seguintes princípios:

¹⁸ BRASIL. *Secretaria da Receita Federal. O Brasil e o Comércio Eletrônico*. Brasília, DF, 2001.

¹⁹ LOPREATO, L. F. C. *Taxação no Comércio Eletrônico*. UNICAMP: 2002. Disponível em <<http://www.eco.unicamp.br/docprod/download.php?id=1738&tp=a>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

²⁰ ALMEIDA, D. V. *O ICMS e o Comércio Eletrônico*. *Conteúdo Jurídico*: 2012. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-e-o-comercio-eletronico,37433.htm>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

- (1) Não deve ser criado nenhum novo imposto para o comércio eletrônico e os impostos existentes, sobretudo o VAT, devem ser adaptados para que possam ser aplicados às operações eletrônicas.
- (2) Para efeito de tributação do consumo no sistema EU VAT, as vendas entregues eletronicamente não devem ser consideradas como bens e sim tratadas como serviços.
- (3) Somente os serviços consumidos na Europa devem ser taxados na Europa, isto é, a taxação deve ocorrer no local do consumo.²¹

Nos moldes atuais, as transações realizadas por empresas de fora da União Européia para aqueles que são considerados não-contribuintes são isentos do imposto (VAT), enquanto que as empresas que se encontram na união Européia são tributadas, uma vez que o tributo deve ser cobrado no local onde ocorre a venda, qual seja o local em que os serviços são prestados, ou onde se encontram fisicamente as mercadorias. Contudo, como se trata de tributo único, a Comunidade Européia não se depara com os conflitos entre Estados, como é comum no Brasil e nos EUA.

5.2 COMO TRIBUTAR O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL?

Como se vê, a chegada do comércio eletrônico acirrou ainda mais a Guerra Fiscal entre os estados, que vêem a nova modalidade de comércio como uma grande fonte geradora de receitas.

Todavia, deve-se buscar uma forma isonômica para tributar as diversas formas de comércio eletrônico e as tradicionais de comércio. A tributação não deve desestimular essa nova modalidade de comércio via e-commerce, mas sim encontrar uma forma com que o comércio tradicional não sucumba diante das facilidades das compras on-line, já que o comércio tradicional ainda é um grande gerador de empregos.

Portanto, aqueles que se encontram em situações semelhantes devem sofrer o mesmo nível de tributação, deve se assegurar a manutenção do princípio constitucional da livre iniciativa e da livre concorrência.

No Brasil, o ICMS é o principal imposto do sistema tributário, e o Comércio Eletrônico gerou com tantos conflitos, uma vez que a legislação tributária não acompanha o crescimento desta modalidade.

A solução mais apropriada, que e poderia ser resolvida apenas com um acordo celebrado pelo CONFAZ, dependeria do consenso de todos os Estados e do Distrito Federal. Nesse sentido, Daiane Carvalho Batista afirma que:

²¹ LOPREATO, L. F. C. *Taxação no Comércio Eletrônico*. UNICAMP: 2002. Disponível em <<http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=1738&tp=a>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

[...] os Estados mais ricos e maiores beneficiários do sistema atual, precisariam aceitar repartir o seu quinhão com os demais Estados, de forma voluntária. Esta solução é a mais prática e célere, todavia, pela experiência já demonstrada através dos acontecimentos recentes, resulta na mais distante das soluções, pois, enquanto a lei permitir a extração integral do imposto por parte dos Estados de origem da mercadoria, os mesmos recolherão todo o seu quinhão, sem se importar com o estabelecimento da justiça fática e sim com o que, política e economicamente, for mais benéfico aos seus entes federativos.²²

Enfim, a solução seria mais rápida se os Estados concordassem em celebrar um convênio, no qual concordem em abrir mão mutuamente da tributação de ICMS na origem, partilhando a arrecadação com o Estado de destino.

Já que não há possibilidade de acordo, outra maneira de resolução é a modificação constitucional do sistema de tributação nas operações interestaduais via e-commerce, destinadas ao consumidor final.

Assim, já foram apresentados alguns projetos de emenda constitucional, assim como o Projeto de Emenda Constitucional nº 103/11, já aprovada pelo Senado. Se aprovada a referida Emenda estipulará a repartição de alíquota do ICMS nas operações realizadas via comércio eletrônico, efetivando a distribuição das receitas entre os estados envolvidos na transação.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os desafios da atual sociedade não estão em criar novas formas e mecanismos de se relacionar, esses estão distribuídos aos montes, nascem a cada dia, a cada momento sejam tecnológicos, científicos e até comportamentais. O desafio está em como recepcionar e assimilar da melhor forma, tantas inovações, em um curto espaço de tempo, permitindo que todas essas inovações não tragam as vidas dissabores.

O mundo virtual é um dessas novas realidades que tomam espaço social de forma vertiginosa, exigindo de todas as ciências, em destaque a jurídica, um olhar clínico a um mundo invisível, mas real e inquestionavelmente fantástico e dinâmico, onde sua disponibilidade não conhece barreiras, temporalidades e fronteiras.

Nessa realidade virtual, o comércio eletrônico ganhou espaço, e transformou-se no shopping on-line at home, prático, acessível, entretedor e

²² BATISTA, Daiane Carvalho. *A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26>. Acesso em: 06 Ago. 2013.

tudo que se precisa: condições financeiras, vontade e um click que finaliza e gera a compra.

É bem verdade que o parágrafo anterior carrega em suas letras uma simplicidade inexistente, ainda que pouco discutido, o novo mundo on-line e, aqui, o e-commerce, tem exigido, com urgência, regulamentações que dê mais estabilidade e clareza.

Um destes inúmeros desafios jurídicos modernos, foi proposto nestas folhas, que despretensiosamente nunca teve como objetivo vencer o tema, mas propor a junção de informações para que se possa colaborar na construção da discussão do tema.

Como se vê, o comércio eletrônico pode ser uma grande fonte de arrecadação para os Estados, o que faz brotar o seguinte questionamento: Como fazê-lo? Deve-se apenas realizar ajustes no atual sistema tributário ou o comércio eletrônico requer alterações mais amplas?

Nota-se que o e-commerce fixa como a modalidade de comércio da sociedade global que mais expande no mundo, numa velocidade vertiginosa, entretanto carece de um arcabouço jurídico a altura da importância desta forma de negócio, pois o direito nasce da necessidade social e o e-commerce insere-se a uma necessidade nova, daí o grande desafio em tributar essa nova modalidade de comércio.

Desafio, para a Administração Tributária, é delinear um novo escopo legal que seja compatível com os novos moldes da estrutura negocial/comercial. É indispensável que haja mudanças no atual sistema tributário, que seja eficaz quanto ao controle e fiscalização de tributos, diminuindo a evasão fiscal, sem deixar de estimular o crescimento do e-commerce.

Atualmente, a legislação ainda não foi capaz de acompanhar a velocidade do e-commerce, já que a Constituição prevê que nas operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final, apenas o Estado onde se localiza o vendedor é que recolhe ICMS. Com a crescente utilização de compras via e-commerce, os Estados cujo se localiza o destinatário, alegam que há injustiça fiscal nas operações, assim como forma de corrigir tais injustiças, os Estados vem criando leis e regulamentos sabidamente inconstitucionais.

O CONFAZ, na tentativa de realizar um acordo promoveu o Protocolo 21/2011, que previa a divisão da arrecadação dos Estados remetentes com os Estados destinatários. Todavia não foi aceito por todos os Entes Federados, sendo objeto de litígio no STF.

Em todo caso, de fato os Estados destinatários vêm sendo prejudicados, porém a reparação da injustiça não deve ser feita fora dos contornos da licitude. Os Entes Federados podem usar do seu poder estatal para estimular o comércio

local, ampliar a competitividade, aumentar a geração de empregos, e combater a evasão fiscal, porém isto não os outorga poderes para criarem leis e regulamentos à deriva de nossa Lei Maior, sendo-lhes válido fazer somente o que autoriza a lei.

No entanto, o que se espera, é a aprovação de Emenda Constitucional regulamente a repartição de alíquota do ICMS nas operações realizadas via comércio eletrônico, amenizando os conflitos entre os Entes Federados.

Por fim, a problematização não se esgota aqui, assim na mesma proporção em que esta nova modalidade de comércio cresce, aumentam também os conflitos gerados por ela. As considerações aqui propostas são apenas no sentido de agrupar material para os debates, levando em conta a complexidade do tema.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. *A repartição do ICMS nas vendas pela internet*. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18734>>. Acesso em: 4 Ago. 2013.

ALMEIDA, D. V. *O ICMS e o Comércio Eletrônico*. Conteúdo Jurídico: 2012. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-e-o-comercio-eletronico,37433.html>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

ARANTES, Heriton Rodrigues. *ICMS no Comércio Eletrônico*. FiscoSoft, São Paulo. 14 Nov. 2011. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5kb7/icms-no-comercio-eletronico-heriton-rodrigues-arantes>> Acesso em: 05 Ago. 2013.

BATISTA, Daiane Carvalho. *A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26>. Acesso em: 06 Ago. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *O Brasil e o Comércio Eletrônico*. Brasília, DF, 2001.

CEZAROTI, Guilherme. *Icms no Comércio Eletrônico*. 1ª ed. São Paulo: MP, 2005.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FELIPINE, Dailton. *ABC do E-commerce: os quatro segredos de um negócio bem-sucedido na internet*. 3 ed. LeBooks, 2011.

LOPREATO, L. F. C. *Taxação no Comércio Eletrônico*. UNICAMP: 2002. Disponível em <<http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=1738&tp=a>> Acesso em: 24 Ago. 2013.

O' BRIEN, James A., *Sistemas de Informação e as decisões gerenciais na era da internet*. James A. O' Brien; tradução Célio Knipel Moreira e Cid Knipel Moreira. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Comércio Eletrônico*. Considerações sobre Planejamento Tributário. Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina. 2004.

SAMPAIO, Anderson Peixoto. LINO, Ângelo Dourado Cruz. FILHO, João Melo dos Santos. SILVA, Marcelo Mattedi e. *O Desafio da Tributação no Comércio Eletrônico*: Uma análise sob a ótica do ICMS. Salvador: Unifacs, 2002.

SMITH, Rob. SPEAKER, Mark. THOMPSON, Mark. *O Mais Completo Guia sobre E-Commerce*. 1 ed. São Paulo: Futura, 2000.

STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico*: Análise da Incidência do ICMS. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003.

Recebido em: 19/11/2013

Aceito em: 22/12/2013