E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira

Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira[1]

1. INTRODUÇÃO

Ao tratarmos da comercialização virtual de mercadorias tangíveis, é possível que o leitor tenha a impressão de que não há muitas questões a serem resolvidas, já que esse tipo de operação não constitui propriamente uma novidade na seara tributária, sendo, inclusive, há algum tempo objeto de tratamentos legais específicos.

Ainda que a celebração do contrato de compra e venda se dê *online*, o fato é que as mercadorias têm de ser entregues ao comprador, ou a quem ele indicar, de modo que devem sair de um estabelecimento comercial físico e ser entregues também em um destino físico. A localização física do estabelecimento onde as mercadorias se encontram estocadas, assim como da localidade onde se encontra o seu respectivo destinatário, impacta a tributação pelo ICMS[2], imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal[3], que tem como fato gerador as operações mercantis.

Pode-se dizer que até 2015, o sistema fixado pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) implicava concentração da tributação pelo ICMS nos Estados onde estavam localizados os estabelecimentos físicos dos vendedores virtuais. Independentemente de onde estivesse

---

1 Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie. Advogada em São Paulo.

2 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

3 Doravante, quaisquer referências a "Estados" ou ao "Estado", genericamente, abrange, também, o Distrito Federal.

localizado o consumidor final[4] ou o destino da mercadoria por ele adquirida, o ICMS era integralmente devido ao Estado de onde a mercadoria saísse (onde estivesse localizado o estabelecimento físico do vendedor).

Embora, de um lado, esse sistema fosse favorável aos contribuintes, já que suas obrigações relativas ao ICMS se restringiam ao Estado onde estivessem localizados, era muito criticada por boa parte dos governos estaduais. A tributação apenas na origem impedia a repartição do produto da arrecadação do ICMS, que permanecia concentrada apenas em Estados que, historicamente, são aqueles com maior capacidade de geração de riqueza.

A alteração da tributação, iniciada em janeiro de 2016, além de maior complexidade para que os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais, trouxe consigo também uma série de questões jurídicas: algumas já existentes, que adquiriram outra roupagem, e outras surgidas com a nova regra tributária, que dividiu a arrecadação do ICMS nas vendas a consumidores finais (contribuintes ou não do imposto) entre os Estados de origem e destino das mercadorias.

Nesse contexto, o presente artigo objetiva debater ambos os sistemas de tributação (na origem e no destino) e as questões práticas deles derivadas, decorrentes, de um lado, da complexidade das relações comerciais, como é o caso, por exemplo, do comércio eletrônico de mercadorias, e, de outro, do interesse arrecadatório dos Estados.

2. O COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS DEVIDO NA ORIGEM

Como já mencionado, até dezembro de 2015, era atribuída ao Estado de origem das mercadorias a competência para tributação das operações destinadas a consumidores finais. Apenas nas operações destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS, é que era repartida a arrecadação por meio do recolhimento da diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual devida à unidade de origem.

Eis o comando contido no artigo 155, § 2º, VII, da CF/88, aplicável até 31 de dezembro de 2015:

> Art. 155. (...)
>
> § 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;**

[4] Neste estudo, as referências a "consumidor final" ou "consumidor" abrangem, apenas, os consumidores não contribuintes do ICMS.

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 (...). (Grifamos.)

Ao longo dos anos, a tributação na origem foi alvo de muitas críticas, principalmente pelo fato de que esse modelo mantinha a receita da tributação pelo ICMS concentrada em Estados mais desenvolvidos – e, portanto, "estados fornecedores" – impedindo o crescimento daquelas unidades federadas menos favorecidas – "estados consumidores".

Com o avanço do comércio eletrônico, tais discussões ganharam ainda mais corpo. As principais plataformas de venda eletrônica localizavam-se nesses mesmos "Estados fornecedores" e, além de não gerarem receita tributária aos Estados de destino, reduziam ainda mais suas arrecadações. Além da venda não presencial, realizada exclusivamente pela *internet*, o aprimoramento das plataformas eletrônicas fez com que muitas lojas físicas também passassem a funcionar como meros *showrooms*, apenas com itens de exposição, sendo a venda efetivada por meio do seu canal eletrônico, com entrega direta no local determinado pelo consumidor.

Diante de tal cenário, alguns Estados passaram a argumentar que o comércio eletrônico favorecia ainda mais a distorção da destinação do ICMS originalmente vislumbrada pela CF/88, já que impossibilitava a repartição desse imposto entre a unidade federada de origem e a de destino. Algumas Fazendas Estaduais, inclusive, passaram a considerar como local da operação, para fins de incidência do ICMS, aquele onde a venda tivesse sido negociada e concluída (onde se localizava um *showroom*), e não onde ocorresse a saída física da mercadoria.

No estado de Minas Gerais, por exemplo, foi incluída expressa disposição no seu Regulamento do ICMS (RICMS), no sentido de que o local da operação, para fins de incidência desse imposto, era o do estabelecimento, naquele Estado, que efetuasse a venda, ainda que a mercadoria fosse remetida ao adquirente por outro estabelecimento do mesmo titular. Nesse sentido, eis o contido na alínea "m", do inciso I, do art. 61 do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n. 43.080/2002:

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

m) o do estabelecimento, no Estado, que efetuar venda a consumidor final, ainda que a mercadoria tenha saído de estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado diretamente para o adquirente (...).

Apesar desse posicionamento, a exigência do imposto a partir do local onde é realizada a negociação das mercadorias já fora afastada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), inclusive por meio da sua Primeira Seção, que decidiu que o ICMS deve ser recolhido, pela

alíquota interna, no Estado de onde tiver saído a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que a venda tenha sido negociada em outro Estado, através de filial[5].

No entanto, nem todas as operações envolvem apenas estabelecimentos de um mesmo contribuinte, o que pode tornar mais complexa a análise quanto à competência para cobrança do imposto. É dizer, a depender do grau de participação desses *showrooms* na efetivação das operações de compra e venda, conforme, inclusive, contratado entre as partes, em vez de sua atuação caracterizar mera prestação de serviços, pode ser interpretada como efetiva atividade de revenda, sendo apenas a entrega realizada por terceiro, "por sua conta e ordem".

Nesse sentido, é possível citar decisão da Segunda Turma do STJ, ao analisar o AgRg no REsp 1.564.338/BA, que manteve decisão que entendeu, a partir da análise contratual, que as concessionárias não atuavam como meras intervenientes em vendas, via *internet*, realizadas por determinada montadora junto aos consumidores. Conforme decidido,

> (...) examinando detidamente as disposições contidas na "Convenção de Marca" (fls. 26/31), bem como as cláusulas previstas no "Contrato de Venda" (fls. 33/36), constata-se que, ao contrário do que afirma o Impetrante/Apelante, a participação das concessionárias na operação de venda de veículos, via internet, a consumidores finais, não é de mera interveniente, mas sim de verdadeira intermediária. E, com efeito, aduza-se, em primeiro lugar, que, conforme se infere das Cláusulas IV.1.3, IV.1.4 E IV.1.4.1 da "Convenção de Marca" (fls. 26/31) e Cláusula Sexta do "Contrato de Venda" (fls. 33/36) o negócio jurídico é inclusive, dentro do próprio estabelecimento comercial desta[6].

Assim, com o progressivo avanço dos canais de venda eletrônicos, os Estados viram a necessidade de adotar outras medidas mais abrangentes, com objetivo de "garantir" e "proteger" sua arrecadação. Dentre elas, destacam-se: (a) a concessão unilateral de benefícios fiscais à operação de *e-commerce,* com vistas a atrair a instalação, em seus territórios, de centrais de distribuição de empresas dedicadas a esta atividade e, por outro lado, (b) a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas entradas interestaduais de mercadorias, destinadas a consumidores finais.

a. A concessão unilateral de benefícios fiscais ao *E-Commerce*

Como exposto, com vistas a garantir a receita tributária decorrente da aquisição, por seus consumidores finais, de mercadorias fornecidas por empresas localizadas em outras unidades da Federação e, cientes da impossibilidade jurídica de se alterar a regra da tributação na origem, senão por meio de emenda à CF/88, alguns estados passaram a conceder, unilateralmente, benefícios fiscais relativos ao ICMS àqueles contribuintes que instalassem, em seus territórios, estabelecimentos dedicados ao *e-commerce.*

---

[5] EREsp 174.241/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, Primeira Seção, j. 26-2-2004, *DJ* 26-4-2004. No mesmo sentido, REsp 732.991/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 21-9-2006, *DJ* 5-10-2006; REsp 174.241/MG, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, j. 7-8-2001, *DJ* 6-5-2002.

[6] AgRg no REsp 1.564.338/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 23-2-2016, *DJ* 20-5-2016.

É caso, por exemplo, de Estados como Rio de Janeiro, Bahia e Pernambuco, dentre outros, que editaram legislações internas concedendo créditos presumidos de ICMS àqueles contribuintes dedicados à venda de mercadorias a consumidores finais, via *internet* ou *telemarketing*. A título ilustrativo, seguem as originais disposições introduzidas nas legislações dos Estados citados acima:

> *Rio de Janeiro – Decreto Estadual n. 36.449, de 29 de outubro de 2004*
>
> *(Redação original vigente de 30/10/2004 até 28/03/2005)*
>
> Art. 1.º Nas operações de saída interestadual de mercadorias para consumidor final, resultante de vendas via internet ou serviço de telemarketing, realizadas por central de distribuição cuja sede e central de atendimento (call center), própria ou terceirizada, estejam localizadas no Estado do Rio de Janeiro fica autorizada a concessão de crédito presumido de 6% (seis por cento) sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS sobre o valor da Nota Fiscal.
>
> Parágrafo único. Entende-se por sede da empresa o local onde exerce sua atividade principal e onde estejam concentrados a presidência, as vice-presidências, as diretorias administrativa, financeira, técnica e comercial, bem como os centros de pesquisa e desenvolvimento, caso existam.
>
> *Bahia – Decreto Estadual n. 7.799/10, de 9 de maio de 2000*
>
> *(Redação original do art. 3º-G, acrescentado pelo Decreto n. 12.533, de 23/12/10, em vigor de 24/12/10 a 30/11/13)*
>
> Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas via internet ou serviços de telemarketing, destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS ou a pessoa física, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação, constituindo-se como opção do contribuinte em substituição à utilização de quaisquer outros créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos.
>
> *Pernambuco – Decreto Estadual n. 35.690, de 18 de outubro de 2010*
>
> *(Redação original, em vigor de 18/10/2010 a 23/12/2015)*
>
> Art. 1º O Decreto n. 14.876, de 12 de março de 1991, e alterações, passa a vigorar com as seguintes modificações:
>
> Art. 36. Fica concedido crédito presumido:
>
> XL – a partir de 1º de novembro de 2010, ao estabelecimento comercial varejista que realize vendas diretas a consumidor final de outra Unidade da Federação, exclusivamente por meio da Internet ou de telemarketing, de tal forma que a carga tributária líquida seja equivalente ao resultado da aplicação do percentual de 2% (dois por cento) sobre o valor da operação, vedada a utilização do crédito relativo à aquisição da mercadoria objeto da referida operação, observado o disposto no § 20. (ACR) (...)

O objetivo desses estados era: (i) garantir a arrecadação do ICMS nas aquisições realizadas por seus consumidores internos; (ii) ter um incremento na sua arrecadação, por meio da parcela – ainda que reduzida – do imposto devido nas vendas a consumidores localizados em outras unidades da Federação; e (iii) gerar empregos e renda em seu território.

É certo, contudo, que essa medida claramente afrontava (e afronta) o texto constitucional, em especial o seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g"[7], dando contorno a mais um viés da chamada Guerra Fiscal. Sem nos alongarmos no tema, o fato é que a CF/88 delegou a lei complementar a competência para regular a forma como os incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS podem ser concedidos e a Lei Complementar, por sua vez, exige que estes incentivos e benefícios sejam concedidos mediante a celebração de Convênio entre os Estados (LC n. 24/75, art. 1º).

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem se manifestado, de forma reiterada, no sentido de que "(...) revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais"[8].

A alteração da repartição do ICMS nas vendas a consumidores finais, que será tratada mais adiante, reduziu de forma significativa o ganho usufruído pelas empresas de *e-commerce* que se utilizaram dos referidos benefícios fiscais. Isto porque, conforme será exposto, foi reduzida a parcela do imposto devida ao Estado de origem da mercadoria e, portanto, a parcela objeto da concessão de benefícios por este Estado. Alguns Estados, inclusive, tiveram de adaptar os benefícios à nova realidade, reduzindo ainda mais a parcela a ser arrecadada nas operações interestaduais, com vistas à manutenção do *e-commerce* em seus territórios.

Com a publicação da Lei Complementar n. 160[9], de 7 de agosto de 2017, esses benefícios, ainda que convalidados, apenas poderão ser usufruídos até o último dia do quinto ano subsequente à produção de efeitos do convênio que os tenha convalidado (art. 3º, § 2º, III, da LC n. 160/2017), o que, certamente, gerará uma nova etapa de discussões a respeito do tema.

---

[7] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

[8] ADI n. 4.635, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 11-12-2014, *DJ* 12-2-2015.

[9] De acordo com a LC n. 160/2017, ficam os Estados autorizados a celebrar convênio, sem a necessidade de que sua aprovação seja unânime (tal como exigido pela LC n. 24/75), deliberando sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

b. O Protocolo ICMS n. 21/2011

Com objetivo de

i) repartir o ICMS devido nas vendas interestaduais, quando a mercadoria tivesse sido adquirida por consumidor final, de forma não presencial por meio de *internet*, telemarketing, ou *showroom*;

ii) realizar tal repartição por meio da destinação, à unidade de origem, do ICMS apurado com base nas alíquotas interestaduais; e, à unidade de destino, da parcela correspondente à aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual; e

iii) exigir a diferença entre as alíquotas interna e interestadual mesmo nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias do Protocolo, alguns estados celebraram o Protocolo ICMS n. 21, de 1º de abril de 2011. Trata-se de mais uma medida adotada pelos Estados, com vistas a garantir arrecadação, que não encontrava qualquer respaldo na CF/88.

Como já exposto linhas atrás, a Carta Magna adotava a tributação na origem como regra norteadora da repartição da receita do ICMS nas vendas a consumidores finais. A exigência imposta pelos Estados signatários do referido Protocolo ICMS, além de contrariá-la, também ofendia o pacto federativo, impondo barreiras à livre comercialização de mercadorias no território nacional e a vedação ao confisco, porquanto impôs nova cobrança, pelo destino, de imposto já devido ao Estado de origem.

Nesse sentido, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens e Serviços (CNC), o Plenário do STF declarou, em 17 de setembro de 2014, a inconstitucionalidade do referido Protocolo, nos seguintes termos:

> (...)
>
> 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, *b*, e 150, IV e V, da CRFB/88.
>
> 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.
>
> 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS n. 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna,

a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

(...)

10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

(...)

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, *sponte sua*, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo n. 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungi-lo do ordenamento jurídico pátrio.

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas[10].

3. A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 87/2015 E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO DESTINO

A solução para uma adequada repartição da receita tributária nas vendas interestaduais a consumidores finais não era passível de ser obtida pelas unidades federadas, sem que houvesse uma efetiva alteração na sistemática estabelecida pela CF/88.

Foi, então, por meio da Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015, que restou modificada a redação do artigo 155, § 2º inciso VIII, da CF, alterando-se a competência para exigência do ICMS nas citadas operações. Com efeito, desde janeiro de 2016, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outra unidade da Federação, devem ser aplicadas:

i) a alíquota interestadual, a ser recolhida ao Estado de origem; e

ii) a diferença entre as alíquotas interna do Estado de destino e interestadual, a ser recolhida para o estado de destino.

Confira-se a nova redação do mencionado dispositivo constitucional:

Art. 155. (...)

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

(...)

[10] ADI n. 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 17-9-2014, *DJ* 24-11-2014.

> VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual**;
>
> 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. (Grifamos.)

A Emenda Constitucional n. 87/2015 também instituiu uma norma de transição do regime de tributação na origem para o de tributação no destino. Trata-se do art. 99[11], acrescentado ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Por este dispositivo, a proporção da partilha do valor do ICMS é gradativamente alterada, até que a diferença entre as alíquotas seja integralmente recolhida em favor do Estado destinatário – o que ocorre a partir do ano de 2019.

Embora constitua um primeiro passo para que a legislação seja adequada à realidade comercial que vem se construindo ao longo dos anos, a Emenda Constitucional n. 87 e, portanto, a alteração do regime de tributação das operações realizadas junto a consumidores finais, está longe de pôr fim às questões relativas ao comércio interestadual e, em especial, àquelas derivadas do comércio eletrônico.

Nesse sentido, convém reproduzir trecho da dissertação de mestrado apresentada por Maki Minato à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, citado por José Eduardo de Melo:

> O local da operação e o conceito de estabelecimento para a tributação das operações mercantis contratadas pela internet não recebera tratamento normativo específico, envolvendo particularidades por envolver a comercialização e a prestação de bens e serviços intangíveis, e pela desnecessidade de vinculação do site a um ponto geográfico (Maki Minato, *Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico*. Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 2014, p. 57, inédita).
>
> Neste sentido, são apontadas situações em que a fixação do local da operação se torna complexa:
>
> (...)

---

11 "Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

a) Compra em loja virtual e entrega física por estabelecimento da empresa: o local da operação é o do estabelecimento que dá saída física à mercadoria. Conforme os artigos 11, inciso I, "a" e § 3º e 12, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96, o ICMS é devido ao estado do estabelecimento que promove a saída física da mercadoria, ainda que diverso do domicílio tributário indicado pelo estabelecimento virtual contratado pelo adquirente;

b) Compra em loja virtual e saída física da mercadoria por armazém: o local da operação é o do estabelecimento que transfere a propriedade da mercadoria, independentemente do trânsito físico. Para a aplicação da regra prevista no artigo 11, alínea "c", da Lei Complementar n. 87/1996, é necessário identificar o endereço do estabelecimento virtual que realiza transferência da propriedade[12].

Embora algumas situações sejam passíveis de solução com base na legislação vigente, como é o caso daquelas ilustradas acima, muitas controvérsias ainda permanecem e outras vêm surgindo. Na medida em que há uma contínua busca, pelas empresas, de soluções cada vez mais eficientes para atrair consumidores, nem sempre tais soluções de amoldam à legislação existente, sendo também necessária sua contínua atualização.

Em outras palavras, as operações comerciais passam a ser cada dia mais complexas, e tal complexidade nem sempre é acompanhada pelo necessário ajuste da normatização que deve lhe dar respaldo, seja em relação ao cumprimento da obrigação principal, seja em relação às obrigações acessórias.

Nesse sentido, é possível citar outras situações, ainda mais controvertidas. É o caso, por exemplo, do consumidor domiciliado no Estado "A" que, ao comprar uma mercadoria por meio de uma loja virtual, indica endereço de entrega localizado no Estado "B". Neste exemplo, surge a dúvida acerca do Estado para o qual é devida a diferença entre as alíquotas do ICMS: o Estado onde está localizado o destinatário jurídico da aquisição, ou o Estado do destino físico? E quando este Estado "B" é o mesmo onde está localizado o estabelecimento físico da loja virtual, de onde sairão as mercadorias?

Alguns Estados têm adotado o "destino físico" como referência para cobrança da diferença entre as alíquotas. É dizer, apenas quando ocorrida a entrada física da mercadoria em seus territórios é exigida a diferença entre as alíquotas interna e a alíquota interestadual. Neste sentido, pois, é assim que Estados como São Paulo e Santa Catarina disciplinam a matéria:

São Paulo – Regulamento do ICMS – Aprovado pelo Decreto Estadual n. 45.490, de 30/11/2000 (parágrafo acrescentado pelo Decreto Estadual 61.744, de 23-12-2015)

Art. 52. As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são: (...)

§ 3º **São internas**, para fins do disposto neste artigo, **as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto no território deste Estado, independentemente do seu domicílio** ou da sua eventual inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de outra unidade federada. (Grifamos.)

---

[12] MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 13. ed. revista. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 310-311.

Santa Catarina – Regulamento do ICMS – Aprovado pelo Decreto Estadual n. 2.870, de 27-8-2001 (parágrafos acrescentados pelo Decreto Estadual n. 609, de 22-2-2016)

Art. 4º O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

§ 5º Na hipótese do inciso XV do art. 3º, consideram-se destinadas a este Estado as operações nas quais o bem ou a mercadoria **seja entregue, pelo remetente ou por sua conta e ordem, ao destinatário em território catarinense**[13]. (Grifamos.)

Art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: (...)

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, **são internas as operações com mercadorias entregues a consumidor final** não contribuinte do imposto em território catarinense, **independentemente do seu domicílio** ou da sua eventual inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de outra unidade da Federação. (Grifamos.)

Tal entendimento, contudo, não é uniforme. Algumas unidades federadas não admitem essa regra (destino físico). É o que ocorre, por exemplo, nos casos em que o consumidor informa, na compra virtual, domicílio localizado no Distrito Federal, porém opta por retirar a mercadoria em estabelecimento do contribuinte localizado em outro Estado, sendo este estabelecimento o responsável, inclusive, pela emissão do respectivo documento fiscal relativo à venda da mercadoria.

Em tal situação, de acordo com a legislação distrital, o diferencial de alíquotas é devido ao Distrito Federal, sendo irrelevante se a mercadoria efetivamente entrou em seu território:

Lei Estadual n. 1.254, de 8 de novembro de 1996 (com redação da Lei n. 5.546, de 5-10-2015)

Art. 20. É devido ao Distrito Federal o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual, em operações e prestações interestaduais com bens ou serviços cujo adquirente ou tomador seja consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado no Distrito Federal.

§ 1º **O disposto no *caput* aplica-se também na hipótese de aquisição de bens ou contratação de serviços de forma presencial.**

(...)

§ 3º **O imposto de que trata o *caput* é também integralmente devido ao Distrito Federal no caso de o bem adquirido ou de o serviço tomado por destinatário não contribuinte do imposto, domiciliado no Distrito Federal, ser entregue ou prestado em outra unidade federada** (...). (Grifamos.)

---

13 "Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) XV – da saída de bens e mercadorias nas operações iniciadas em outra Unidade da Federação com destino a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado (...)."

Note-se, mesmo na hipótese de venda presencial, em que todas as etapas da compra e venda são realizadas no estabelecimento do vendedor (entrega da mercadoria, recebimento do preço e emissão do respectivo documento fiscal), o Distrito Federal exige o recolhimento do diferencial de alíquotas. Por certo, também o exige nas vendas virtuais em que, não obstante o recebimento do preço seja efetuado por meio da loja virtual, a entrega da mercadoria e a emissão do respectivo documento fiscal são realizadas através de loja física, tal como numa venda presencial.

E o Distrito Federal não está sozinho em tal interpretação. Estados como Maranhão e Paraíba, por exemplo, também publicaram legislações que adotam o mesmo entendimento:

> *Maranhão – Lei Estadual n. 7.799 de 19 de dezembro de 2002 (alterada pela Lei n. 10.328, de 30-9-2015)*
>
> Art. 5º (...)
>
> § 1º O imposto incide também:
>
> (...)
>
> VI – operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, **inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial do remetente.** (Grifamos.)
>
> *Paraíba – Lei Estadual n. 6.379, de 2 de dezembro de 1996 (alterada pela Lei n. 10.507, de 18-9-2015)*
>
> Art. 3º (...)
>
> § 1º O imposto incide também:
>
> (...)
>
> VII – sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, e corresponde à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual, **inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial**, exceto quando do autoconsumo. (Grifamos.)

É evidente em tais situações o conflito de competências, cuja solução deveria ser objeto de lei complementar nacional que regulasse a forma pela qual a nova regra constitucional deveria ser levada a efeito pelos Estados.

4. O CONVÊNIO ICMS N. 93 E AS CONTROVÉRSIAS DA TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DE DESTINO

Na medida em que, desde a publicação da Emenda Constitucional n. 87, não foi publicada lei complementar que estabelecesse as normas gerais a serem observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal na instituição da nova tributação nas operações interestaduais com consumidores finais, foi celebrado Convênio ICMS com vistas a, em tese, suprir tal lacuna. Trata-se, pois, do Convênio ICMS n. 93, de 17 de setembro de 2015, em relação ao qual, oportuno transcrever algumas de suas disposições:

Cláusula primeira – Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda – Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I – se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

(...)

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do *caput* **é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.**

(...)

§ 2º Considera-se unidade federada de destino **do serviço de transporte** aquela onde tenha fim a prestação.

(...)

Cláusula terceira – O **crédito** relativo às operações e prestações anteriores **deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem**, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/96.

(...)

Cláusula sexta – O contribuinte do imposto de que trata a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.

Cláusula nona – Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Cláusula décima – Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, **o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino** (...)

§ 1º A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do *caput* deve ser recolhida em separado. (...). (Grifamos.)

Além de o Convênio não sanar os conflitos surgidos com a nova ordem constitucional – como o ilustrado no subtópico acima[14] – ainda gerou outras controvérsias, tais como:

i) a fixação, por meio de Convênio ICMS, das normas gerais a serem observadas pelos Estados na instituição e cobrança do diferencial de alíquotas;

ii) a restrição à utilização do crédito de ICMS apropriado por ocasião das mercadorias revendidas a consumidores localizados em outros Estados;

iii) a metodologia de cálculo fixada pelo Convênio *versus* a metodologia imposta por algumas unidades federadas, o que dá ensejo a uma nova base de cálculo que não tem previsão no Convênio e tampouco na Lei Complementar n. 87/96;

iv) a exigência do diferencial de alíquotas inclusive naquelas operações realizadas por contribuintes abrangidos pelo Simples Nacional, em desacordo com o contido no artigo 146, III, *d*, da Constituição e na Lei Complementar n. 123/2006;

v) o regime de substituição tributária e o consequente acúmulo de valores a restituir por aqueles contribuintes que atuam no *e-commerce* e que realizam operações interestaduais com mercadorias submetidas a este regime de tributação no Estado de origem;

vi) a cobrança, pelos Estados de destino, dos adicionais do ICMS destinados aos fundos estaduais de combate à pobreza;

vii) a não aplicação de benefícios fiscais internos, concedidos unilateralmente, para fins do cálculo do diferencial de alíquotas, dentre outras questões.

Como não é possível, no presente artigo, esgotar todas as controvérsias existentes em virtude da adoção, pela CF/88, da tributação pelo ICMS na origem e, posteriormente, no destino, a análise, neste momento, será restrita às duas primeiras questões apontadas acima.

a. Fixação das Normas Gerais em Matéria Tributária por meio de Convênio

Compete a lei complementar, nos termos do artigo 146, da CF, dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...).

Especificamente no âmbito do ICMS, trata-se de matéria reservada a lei complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, da CF, aquela pertinente à definição de seus contribuintes e à disciplina do regime de compensação do imposto.

Como exposto, diante da ausência de lei complementar que dispusesse sobre as regras gerais a serem observadas na nova forma de tributação – pela origem e destino – nas vendas

[14] Como se observa, o § 2º da Cláusula Segunda, limitou-se a definir o que deve ser considerado por "destino" apenas em relação aos serviços de transporte.

a consumidores finais não contribuintes, os Estados, pautados na competência concorrente contida no artigo 24 da CF/88[15] e, ainda, nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional[16], celebraram o Convênio ICMS n. 93/2015, com o objetivo de definir os "procedimentos" a serem observados pelos contribuintes, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Primeiramente, há que se ressaltar que aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, *g*, da CRFB/88 e da Lei Complementar n. 24/75[17].

Ademais, a celebração de um Convênio ICMS não tem o condão de suprir a competência atribuída constitucionalmente à lei complementar. Mais que isto, a competência estadual, quando exercida com fundamento no mencionado artigo 24, deve sê-lo sempre por meio de **lei** estadual, **e no âmbito dos respectivos territórios**, não sendo suficientes disposições contidas em um Convênio, sob o pretexto de que se referem a "procedimentos", para suprir a ausência de normativo federal que trate das normas gerais a serem observadas na instituição da cobrança do imposto no âmbito de operações interestaduais.

É dizer, na medida em que a cobrança do ICMS no destino nas vendas a consumidores finais implica relações que transcendem os limites territoriais dos Estados, não há outro instrumento normativo capaz de regular tal cobrança, que não a Lei Complementar (nacional) que, por expressa atribuição constitucional, deve disciplinar, além das normas gerais em matéria tributária, os conflitos de competência.

Nesse sentido, a propósito, convém citar Luís Eduardo Schoueri, ao discorrer sobre manifestação do Supremo Tribunal Federal[18] a respeito da impossibilidade de os Estados,

---

15 "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário."

16 "Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União."

"Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos."

17 STF, ADI n. 4.628/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17-9-2014, *DJ* 24-11-2014.

18 RE 136.215/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 18-2-1993, *DJ* 16-4-1993.

pautados no artigo 24, instituírem tributos que, por sua natureza, implicam conflitos de competência a serem dirimidos exclusivamente por meio de lei complementar:

> Esta matéria foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 136.215-RJ. No caso, examinava-se situação em que a Constituição Federal conferira aos estados a competência para instituir um adicional ao imposto de Renda e não havia lei complementar sobre o assunto. A indagação era se, na falta desta, os Estados poderiam ou não instituir o referido adicional. No julgamento, enfrentou-se o tema do limite da competência concorrente cumulativa, já que havia matéria cujos efeitos extrapolavam os lindes dos poderes tributantes. Afinal, em muitas situações, uma mesma matéria poderia ser alcançada por mais de um Estado, simultaneamente, sendo necessário definir a quem caberia instituir o imposto. Se ficasse para os Estados essa decisão, então haveria uma cumulação de tributação. A contenda deveria ser decidida pela lei complementar, a quem cabe dispor sobre conflitos de competência. Tais conflitos não podem ser resolvidos unilateralmente. Basta imaginar o caso de um contribuinte que, no começo do ano, resida em um Estado e, durante o ano, se mude para outro. Por tal razão, decidiu, por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, como se lê em sua emenda, pela "Impossibilidade de sua cobrança, sem prévia lei complementar (art. 146 da CF). Sendo ela materialmente indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34 e seus parágrafos do ADCT"(...)[19].

Roque Antonio Carrazza, ressalta, ainda, que mesmo nas hipóteses em que é cabível lei estadual com vistas à fixação de normas gerais não disciplinadas no âmbito nacional, esta "lei" a que se refere o Texto Constitucional corresponde à "lei complementar", porquanto é a esta atribuída a competência para fixação de normas gerais em matéria tributária. O ilustre doutrinador pondera que:

> Melhor, enfim, entender e aplicar a aludida expressão em harmonia com o sistema jurídico como um todo considerado – circunstância que nos reconduz à ideia de que, à falta de lei complementar da União sobre *normas gerais em matéria de legislação tributária*, é dado aos Estados-membros suprir a lacuna, desde que o façam também por meio de lei complementar (agora, *lei complementar estadual*).
>
> IV – Portanto, em matéria tributária, a União, *no exercício de sua competência concorrente,* só pode estabelecer normas gerais (o que vem depois confirmado no art. 146 do Diploma Magno).
>
> Mas, se a União se omitir, isto é, deixar de estabelecer *normas gerais em matéria de legislação tributária,* aos Estados é dado suprir a lacuna. Poderão, por meio de lei complementar (estadual), veiculá-las, "para atender a suas peculiaridades". De qualquer forma, a lei complementar estadual só poderia estabelecer *normas gerais*, observadas todas as restrições que procuramos apontar, no presente capítulo. (...)

---

[19] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 93.

> V – Todavia, o § 3º do art. 24 da CF só é aplicável quando a *norma geral* tiver alcance local ("para atender suas peculiaridades"); não, portanto, quando estiver em jogo o inter-relacionamento de vários Estados-membros. Assim, não é permitido a qualquer deles estender sua *manus* fiscal sobre atuação havida *fora* do seu território, já que, lá, suas leis não têm voga, por força do já estudado *princípio da territorialidade.*
>
> De qualquer forma, a lei complementar estadual só poderá estabelecer *normas gerais* que observem as restrições acima apontadas[20].

Acrescente-se que a 1ª Turma do STF, ao analisar exigência do diferencial de alíquotas (em operações entre contribuintes do ICMS), sem previsão específica na Lei Complementar n. 87/96, também se manifestou no sentido de ser imprescindível tal previsão a viabilizar a cobrança do imposto pelos Estados:

> (...) 1. É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais. Todavia, a existência de previsão constitucional não basta para que o legislador estadual possa fazer incidir o imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo do estabelecimento. 2. A Lei Complementar n. 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas. Tal hipótese de incidência foi prevista pelo Convênio n. 66/1988, mas não foi confirmada pela norma geral. Nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, o Convênio do Confaz não poderia prever uma nova materialidade para o ICMS (...)[21].

Assim, quer parecer que o Convênio ICMS n. 93/2015, ao dispor sobre o fato gerador, os contribuintes, a forma de apuração do ICMS devido à unidade de origem e de destino e o regime de compensação deste imposto, extrapolou sua competência normativa, invadindo terreno reservado exclusivamente à lei complementar.

Sendo assim, não obstante a previsão constitucional quanto à possibilidade de os Estados e o Distrito Federal exigirem o diferencial de alíquota sempre que destinatários de mercadorias adquiridas para consumo final por contribuintes ou não contribuintes do ICMS, tal previsão não se sobrepõe àquela que exige, para que tal cobrança seja levada a efeito, prévia lei complementar estabelecendo as normas gerais a serem observadas pelos entes federados.

Nesse contexto, com vistas a afastar suas disposições, a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n. 5.469), por meio da qual requereu a suspensão dos efeitos das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS n. 93/2015, sob o fundamento de que tais disposições ferem o

---

20 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev., ampl. e atual. até a EC n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 1211-1212.

21 Ag. Reg. no RE n. 580.903/PR, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, 1ª Turma, j. 28-4-2015, *DJe* 22-5-2015.

princípio da legalidade tributária e da reserva legal, impondo obrigação de pagamento do tributo sem a prévia regulamentação por meio de lei complementar[22].

b. A Impossibilidade de Compensação dos Créditos com ICMS-Partilha e ICMS devido ao Destino

A Emenda Constitucional n. 87 nada dispôs a respeito do exercício do direito à não cumulatividade do ICMS nos casos de vendas interestaduais a consumidores finais. No entanto, o fato de ela não dispor a respeito, não significa dizer que tal direito pode ser alterado ou mitigado pelos Estados.

O próprio Convênio ICMS n. 93/2015 estabelece em sua Cláusula Terceira que "**O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem**, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/96".

Um contribuinte, portanto, localizado no Estado "A", ao adquirir uma mercadoria destinada a revenda, tem o direito a apropriar-se do respectivo crédito de ICMS, sob o amparo do artigo 155, § 2º, I, da CF/88. No entanto, ao revender essa mercadoria a um consumidor localizado no Estado "B", apenas poderá compensar parte do ICMS devido com o crédito apropriado. A outra parte, devida ao Estado "B", deverá ser integralmente recolhida.

Além disso, a depender do Estado onde esse contribuinte estiver localizado, sequer será admitida a compensação escritural integral do montante devido à origem. Isto porque, na medida em que o Convênio ICMS determinou, no § 1º da sua Cláusula Décima, que a parcela do imposto relativa à diferença entre as alíquotas devida à origem, no período de transição (o chamado ICMS-Partilha), deve ser recolhida em separado, **a critério da unidade federada de origem**, há Estados que passaram a efetivamente exigir tal recolhimento, proibindo a sua compensação com os créditos apropriados relativos às operações antecedentes.

O Estado do Paraná, por exemplo, inseriu ao parágrafo único do artigo 327-H, do seu Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto Estadual n. 6.080/2012), disposição que veda a compensação do valor devido ao Estado a título de ICMS-Partilha, com saldo credor existente na escrita fiscal do contribuinte, conforme abaixo:

> Art. 327-H. No caso de operações ou prestações que destinarem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade federada, caberá ao Estado do Paraná, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual prevista no art. 15, a parcela do valor correspondente à diferença entre essa e a alíquota interna da unidade federada destinatária, na seguinte proporção:
>
> (...)

[22] Outras entidades, como o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e a Associação Brasileira dos Distribuidores de Medicamentos Especiais e excepcionais (Abradimex) também ingressaram com ADIs contra o referido Convênio. Trata-se das ADIs ns. 5.464 e 5.439.

> Parágrafo único. A parcela do imposto de que trata este artigo:
>
> (...)
>
> **III – não poderá ser compensada com eventuais créditos do imposto ou saldo credor acumulado em conta gráfica.** (Grifamos.)

Não há no Texto Constitucional autorização para que os Estados permitam a compensação do crédito relativo à operação anterior, apenas com o débito devido ao Estado de origem, apurado por meio da aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo. A impossibilidade de compensação do ICMS devido, seja ao Estado de origem, seja ao destino, vai de encontro ao *princípio da não cumulatividade* do ICMS, que, importante frisar, estabelece o seguinte:

> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> I – **será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação** relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (Grifamos.)

As únicas exceções ao direito à não cumulatividade referem-se às hipóteses de isenção e não incidência (art. 155, § 2º, II, da CF/88), o que, certamente, não se aplica às operações em análise. Soma-se a isso o fato de que, tal como já exposto, a Constituição atribui à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS (art. 155, § 2º, XII, "c"). E este regime é exaustivamente disciplinado pela Lei Complementar n. 87/96 que, por sua vez, assegura aos contribuintes o direito à compensação (integral) do crédito do imposto cobrado na etapa anterior com o débito devido (art. 19).

Portanto, na medida em que houve alteração tão somente na repartição da tributação das operações que destinam mercadorias a consumidores finais localizados em Estados distintos, não há que se falar em alteração também no regime de apuração do ICMS, sendo certo que o princípio da não cumulatividade permanece válido, devendo ser integralmente respeitado pelos Estados quando da exigência tanto da parcela devida à origem, quanto até mesmo, daquela devida ao destino.

5. CONCLUSÃO

A tributação nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais envolve, antes de tudo, o interesse arrecadatório de cada unidade federada envolvida, o que faz com que, independentemente do modelo adotado pelo Texto Constitucional, problemas práticos continuem a surgir, prejudicando as operações comerciais, em especial aquelas relativas ao *e-commerce,* e trazendo insegurança jurídica aos seus partícipes.

Uma possibilidade para a adequada repartição do ICMS sem prejuízo aos direitos dos contribuintes seria, talvez, a criação de um fundo, uma "conta-corrente" entre os Estados, por meio do qual os próprios entes federados ficariam responsáveis pela apuração e repasse, ao final de cada período, do *quantum* devido a cada um. Tal sistemática, exigiria que os próprios Estados confrontassem suas diferenças interpretativas, sem que isso, contudo, onerasse os contribuintes e consumidores.

No entanto, parece se tratar de possibilidade ainda longínqua, já que, diante do histórico tributário nacional, não se vislumbra, ainda, um real interesse dos entes tributantes em tornar a tributação mais clara e atualizada, sendo o caminho mais recorrente aquele que lhes garante maior arrecadação, ainda que se trate do mais controverso, ou até mesmo, do caminho contrário ao sistema jurídico vigente.

Apesar disso, é importante que os problemas continuem sendo identificados, enfrentados e discutidos, pois apenas assim será possível a atualização e o amadurecimento do sistema jurídico tributário brasileiro, de modo a tratar, adequadamente, os novos modelos de negócios surgidos com o avanço da tecnologia e das formas de contratação.

Renato Vilela Faria
Ricardo Maitto da Silveira
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018

saraiva jur

ISBN 978-85-53172-34-4

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Monteiro, Alexandre

Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Internet - Legislação 3. Comércio eletrônico - Impostos - Legislação 4. Tributação - Tratados I. Título II. Faria, Renato III. Maitto, Ricardo.

18-0495 CDU 34:336.2:004.738.5

Índice para catálogo sistemático:
1. Direito tributário : Economia Digital 34:336.2:004.738.5

SOMOS EDUCAÇÃO | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Diretoria executiva	Flávia Alves Bravin
Diretoria editorial	Renata Pascual Müller
Gerência editorial	Roberto Navarro
Consultoria acadêmica	Murilo Angeli Dias dos Santos
Edição	Eveline Gonçalves Denardi (coord.) Bruna Gimenez Boani
Produção editorial	Ana Cristina Garcia (coord.) Carolina Mihoko Massanhi
Arte e digital	Mônica Landi (coord.) Claudirene de Moura Santos Silva Fernanda Matajs Guilherme H. M. Salvador Tiago Dela Rosa Verônica Pivisan Reis
Planejamento e processos	Clarissa Boraschi Maria (coord.) Juliana Bojczuk Fermino Kelli Priscila Pinto Marília Cordeiro Fernando Penteado Mônica Gonçalves Dias Tatiana dos Santos Romão
Novos projetos	Fernando Alves
Projeto gráfico	Guilherme H. M. Salvador
Diagramação	Muiraquitã Editoração Gráfica
Revisão	Albertina Pereira Leite Piva
Capa	Tiago Dela Rosa
Produção gráfica	Marli Rampim Sergio Luiz Pereira Lopes
Impressão e acabamento	EGB Editora Gráfica Bernardi Ltda.

Data de fechamento da edição: 19-7-2018

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 605010 CAE 627157

Sumário

Apresentação 11

Parte 1
Tributação e os desafios da economia digital no Brasil

Seção A – Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional

Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital
João Francisco Bianco e *Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva* 16

A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS
João Dácio Rolim e *Daniela Silveira Lara* 37

As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda
Gustavo Lian Haddad e *Vinícius Nogueira* 57

Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira
Rodrigo Maito da Silveira e *Antonio Carlos de Almeida Amendola* 84

Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*
Luís Flávio Neto e *Giácomo Paro* 98

Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo
Matheus Bertholo Piconez 116

Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital
Elidie Palma Bifano e *Bruno Fajersztajn* 134

Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários
Bárbara Melo Carneiro e *Fernando Daniel de Moura Fonseca* 158

Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital
Paulo César Teixeira Duarte Filho e *Arthur Pereira Muniz Barreto* 173

Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil
Alexandre Siciliano Borges e *Igor Scarano Brandão* 193

A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos
Diego Marchant 205

Transferências *cross-border* de direitos de uso sobre *software* de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas
Carlos Cornet Scharfstein e *Juliana Vargas Sallouti* 214

Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil
Matheus Carneiro Assunção 227

Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil
Henrique Munia e Erbolato e *Lucas Di Francesco Veiga* 235

Seção B – Aspectos relacionados à tributação sobre o consumo

Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado
Luís Eduardo Schoueri e *Guilherme Galdino* 245

A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet
José Eduardo Soares de Melo 269

Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade "comunicação" e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet
Roberto Biava Júnior 283

E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira
Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira 302

O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação
Carlos Augusto Daniel Neto e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* 322

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica
Carlos Otávio Ferreira de Almeida e *Lucas Bevilacqua* 339

Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS
Maurício Barros 358

Operações de *cloud computing* (*SaaS*, *IaaS*, *PaaS* etc.): ICMS *vs.* ISS
Rodrigo de Freitas e *Bruno Akio Oyamada* 376

A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com *software*
João Victor Guedes Santos e *Camila Caçador Xavier* 397

O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital
Fernanda Ramos Pazello 411

Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos
Carlos Eduardo de Arruda Navarro e *João Vitor Kanufre Xavier da Silveira* 430

Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015
Matheus Augusto Ferraz Rector e *Raphael de Campos Martins* 447

Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*
Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e *Iris Cintra Basilio* 462

Seção C – Tributação de produtos ou negócios selecionados

ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor
Heleno Taveira Torres 480

Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS
Alberto Macedo 504

O alcance da imunidade tributária sobre os livros digitais e seus acessórios
Marcos Neder e *Luciane Pimentel* 522

IaaS, *PaaS*, *SaaS* e os reflexos tributários da *cloud computing* desenvolvida no exterior
Luciana Rosanova Galhardo e *Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis* 533

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte
Rodrigo Brunelli Machado e *Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão* 544

Tributação da atividade de armazenamento digital de dados
Hugo de Brito Machado Segundo e *Raquel Cavalcanti Ramos Machado* 556

Tributação de marketing digital por meio de *websites*: Caso *Google Adworks* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional
Luciana Ibiapina Lira Aguiar 570

Regime jurídico tributário do VoIP
Renato Vilela Faria 588

Tributação de *data center* no Brasil
Thais Meira e *Andrea Oliveira* 606

Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais
Thiago Rufalco Medaglia e *Eric Simões Visini* 624

IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do BACEN
Renato Souza Coelho e *Gabriel Oura Chiang* 641

A Tributação de *SaaS* e *SaaP* no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de *Massively Multiplayer Online Games* (MMOGs)
Lucas de Lima Carvalho e *Rogério Baptista Fedele* 657

Desafios na tributação dos programas de fidelização
Jorge N. F. Lopes Jr. e *Mariana Monte Alegre de Paiva* 677

Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet
Ricardo Augusto Alves dos Santos 692

O *Software as a Service* (*SaaS*) e a tributação pelo ISS
Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 711

Tributação de *software* "embarcado" e os conflitos ICMS *vs.* ISS
Fernanda Sá Freire Figlioulo e *Maria Virgínia Fantucci Pillekamp* 727

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil
Leonardo Aguirra de Andrade 742

Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados
Diego Alves Amaral Batista e *Luís Felipe Vieira Rangel* 760

Parte II
Novas perspectivas: políticas fiscais para a tributação dos negócios na economia digital e das novas tecnologias

Seção A – Economia digital e formas alternativas de tributação

Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático
Marco Aurélio Greco 780

Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil
Paulo Caliendo 791

Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C
Misabel Abreu Machado Derzi e *César Vale Estanislau* 806

Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira
José Luis Ribeiro Brazuna 825

Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real
Victor Polizelli 846

Tributação direta *vs.* tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal
Rafael Malheiro e *Laura Salviano Almeida da Costa* 866

A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial
Ramon Tomazela Santos 881

Impressão 3D e sistema tributário disfuncional
Flávio Veitzman 899

Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços
Caio Augusto Takano 906

Seção B – Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas

As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo
Ricardo Maitto da Silveira 922

Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia
Tatiana Falcão 944

Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na economia digital
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e *Leonardo Freitas de Moraes e Castro* 959

A aplicação dos acordos de bitributação aos negócios da economia digital: as visões do Brasil, da OCDE e da ONU sobre *software* e serviços técnicos
Paulo Victor Vieira da Rocha 979

Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários "abusivos" e o "*nexus approach*"
Reinaldo Ravelli Neto e *Daniel Leib Zugman* 1001

Parte III
Direito comparado: a tributação da economia digital sob a perspectiva de outros países

Evolução da tributação da economia digital na Alemanha
Gerd Willi Rothmann 1016

As disputas de *cost sharing agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos
Rubens Barrionuevo Biselli 1038

European VAT and the digital economy
Aleksandra Bal 1057

Canada: taxing global digital income in a post-BEPS world
Arthur J. Cockfield 1070

Taxation of the digital economy: a U.S. subnational perspective
Walter Hellerstein 1086

Australia's Multinational Anti-Avoidance Law (2016): treating the symptom rather than the disease
Michael Kobetsky 1104

Taxation of the digital economy: Argentina perspective
Guillermo O. Teijeiro e *Juan Manuel Vázquez* 1127

Taxation of the digital economy in France
Polina Kouraleva Cazals 1151

Taxation of digital economy: India perspective
T. P. Ostwal e *Mohak Shingala* 1165

Taxation of the digital economy: Japan perspective
Asatsuma Akiyuki 1179

Challenges of the tax systems in the digital economy era: Mexico perspective
Elias Adam Bitar e *Victor Diaz Infante Martinez* 1194