

Consultor Tributário: Vendas pela internet sofrem tributação



Segundo o Ibope Media, em dezembro de 2012, já contávamos com 94,2 milhões de

internautas brasileiros, sendo o Brasil o quinto país que mais se conecta à internet^[1]. De acordo com a Fecomércio-RJ/Ipsos, o percentual de brasileiros conectados aumentou de 27% para 48%, entre 2007 e 2011^[2], e esse número tende a aumentar.

É o que também se constata no exame da evolução do faturamento do setor ano a ano. Em 2008, foram gastos R\$ 8,2 bilhões em compras on-line. Em 2009, mesmo com crise, foram gastos R\$ 10,6 bilhões. O ano de 2010 fechou com R\$ 14,8 bilhões, atingindo 1/3 de todas as vendas de varejo feitas no Brasil, e, em 2011, foram gastos R\$ 18,7 bilhões^[3].

Tais vendas não incluem apenas os bens físicos (como roupas, cosméticos, móveis etc), mas, também, os chamados bens incorpóreos, como músicas, filmes e livros adquiridos diretamente pelo cliente por meio de "download", de que, inclusive, tratamos em recente artigo publicado neste espaço^[4].

O e-commerce é, portanto, atividade que deve ser tratada com cuidado e de forma adequada pelos nossos legisladores e julgadores, principalmente no que diz respeito à forma como devemos tributá-la.

Nos Estados Unidos, chega-se a discutir se não seria o caso de excluí-la de tributação pelo "sales tax", sob o argumento de que não seria razoável obrigar o "vendedor on-line" a se adequar às numerosas legislações em vigor nos Estados em que localizados os seus clientes. Segundo os que defendem essa linha, isso configuraria empecilho ao desenvolvimento da atividade comercial/empresarial do vendedor, ferindo, conseqüentemente, princípios estabelecidos pela Suprema Corte Americana.

No Brasil, em meio a diversas outras discussões sobre a tributação de negócios realizados na rede, tivemos a edição do Protocolo ICMS nº 21 pelo CONFAZ, em 07.04.2011 (PROTOCOLO), cuja constitucionalidade vem sendo discutida por meio de diversas ações propostas contrariamente à sua própria redação e/ou às normas internas dos respectivos Estados signatários^[5], tendo, inclusive, sido reconhecida a existência de repercussão geral da matéria no julgamento do Recurso Extraordinário 680.089-SE (DJe 10.12.2012), e concedida medida cautelar na ADIN 4.705-PB, em que se questionou a constitucionalidade de lei interna do Estado da Paraíba (Lei 9.582/11), editada com fundamento no



PROTOCOLO.

O PROTOCOLO, que conta com a assinatura de 18 unidades federadas (todas localizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste^[6]), regula a incidência do ICMS nas vendas interestaduais a consumidores finais efetuadas por meio de Internet (e, também, de telemarketing ou showroom).

As regras são basicamente as seguintes:

- (a) nas operações interestaduais entre Estados signatários, realizadas por meio daqueles veículos e que destinem mercadorias e bens a consumidores finais (contribuintes ou não), o ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem deverá ser calculado com base na aplicação das alíquotas interestaduais de 7% ou 12% sobre o valor da operação; note-se que essa regra é aplicável independentemente de os consumidores serem, ou não, contribuintes do ICMS;
- (b) a unidade federada de destino passa a ter competência para, nessas operações, cobrar o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais (referidas no inciso anterior), mesmo nas hipóteses em que os bens ou mercadorias sejam provenientes de unidades da federação não signatárias do PROTOCOLO e/ou destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto;
- (c) nas operações interestaduais entre unidades federadas signatárias do PROTOCOLO, o estabelecimento remetente dos bens ou mercadorias deverá recolher o ICMS devido à unidade federada de destino, na condição de substituto tributário do adquirente; e
- (d) nas operações em que as unidades federadas de origem não sejam dele signatárias, o PROTOCOLO estabelece, como regra geral, que o ICMS devido à unidade federada de destino deverá ser recolhido pelo estabelecimento remetente, ou, na sua falta, no momento do ingresso dos bens ou mercadorias em seu território (Cláusula Quarta).

Essas regras são inconstitucionais. Explico por quê.

Ao tratar da repartição de ICMS entre Estados nas operações e prestações interestaduais em geral, a Constituição Federal (CF) outorgou ao Senado Federal poderes para definir as alíquotas interestaduais. O Senado, por sua vez, adotou como regra um sistema misto, que atribui parte dessa competência aos Estados de origem (7% ou 12%, alíquotas que variam conforme os Estados envolvidos^[7]), e parte aos Estados de destino (a quem cabe o diferencial entre as respectivas alíquotas internas e a interestadual aplicada, de 7% ou 12%).

Mas, para as operações interestaduais examinadas neste estudo, que destinam mercadorias a consumidor final, a CF criou regras específicas que variam conforme esse consumidor seja, ou não, contribuinte do imposto (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII). Assim,

- (a) nas vendas a consumidor final CONTRIBUINTE do imposto (e somente nesse caso), o ICMS incide na origem e destino de forma bastante semelhante à definida no Protocolo em exame:



(a.1) o imposto devido ao Estado de origem é calculado por meio da aplicação das alíquotas interestaduais de 7% ou 12% sobre o valor da operação;

(a.2) o imposto devido ao Estado de destino é calculado com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquotas) sobre o valor da operação; e

(b) nas vendas a consumidor final NÃO CONTRIBUINTE, o imposto incide integralmente na origem, devendo ser calculado com base na alíquota interna daquele ente federativo.

Note-se que o PROTOCOLO, diferentemente das regras constitucionais que regem a matéria, não diferencia as hipóteses de venda interestadual de mercadorias a consumidor final conforme ele seja, ou não, contribuinte do ICMS. De fato, o PROTOCOLO permite aos Estados de destino exigir o recolhimento do ICMS sobre a venda de mercadorias a consumidor final não-contribuinte do imposto calculado com base no diferencial de alíquotas internas e interestaduais (de 7% ou 12%), enquanto que, pelas regras constitucionais, esse imposto caberia exclusivamente ao Estado de origem, calculado com base na sua alíquota interna.

Quem sai perdendo com essa discrepância? Como sempre, a parte mais fraca. Os consumidores finais de produtos adquiridos pela internet, não contribuintes do imposto e que estejam localizados em Estados signatários do PROTOCOLO. Eles terão a sua compra tributada pelas alíquotas internas dos Estados de origem não signatários do PROTOCOLO (que, obviamente, observarão as regras constitucionais que regem a matéria, e não as do PROTOCOLO) e também pelos Estados em que eles estiverem localizados, que tributarão a mesma operação pelo diferencial de alíquotas.

Note-se, ainda, que também são indevidamente afetadas as vendas realizadas a consumidores finais contribuintes do imposto, que, pela CF, podem ser tributadas por ambas as unidades da federação, de origem e destino.

Apesar de o PROTOCOLO não alterar a sistemática de tributação prevista na CF no que se refere a essas operações (ambos prevêem que o ICMS deverá ser recolhido ao Estado de origem – por meio da aplicação das alíquotas interestaduais – e de destino – por meio da aplicação do diferencial de alíquota), há regra de atribuição de responsabilidade a não signatários do protocolo que me parece irregular.

Ao estabelecer que o ICMS devido ao Estado de destino deverá ser recolhido pelo estabelecimento remetente, o PROTOCOLO cria, ainda que indiretamente, regra de substituição tributária, o que, nos termos do art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 1996, depende de acordo específico celebrado pelos estados interessados. Logo, somente poderia ser atribuída responsabilidade tributária a contribuintes que estivessem localizados em unidades federadas participantes do referido acordo, e não àqueles localizados em Estados não signatários, como parece pretender o PROTOCOLO.

Esses são os fundamentos de ordem material que demonstram a inconstitucionalidade e ilegalidade das normas criadas pelo PROTOCOLO.

Na sua defesa, os Estados dele signatários costumam alegar que, em decorrência de as vendas por meio



da internet serem realizadas em um ambiente virtual, elas deveriam ser consideradas como se estivessem sendo realizadas no Estado de destino. Por essa razão, esse seria o Estado competente para a cobrança do imposto.

Note-se, em primeiro lugar, que, se procedente fosse esse argumento, ele fundamentaria a incidência total do imposto no Estado de destino, e não somente da parte relativa ao diferencial de alíquota, conforme determina o PROTOCOLO.

Em segundo lugar, o argumento em si é improcedente, tendo em vista que o ICMS, na parte que aqui interessa, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Ou seja, não importa o meio com que o pedido de compra e/ou contratação são feitos (se por telefone, fax, telemarketing, ou internet). O que interessa para fins de incidência e determinação das alíquotas aplicáveis é a origem e destino da circulação física dada à mercadoria!

Pode essa estrutura de tributação propiciar patologias, como a instalação de Centros de Distribuição exclusivamente em Estados que indevidamente reduzam as suas alíquotas internas a patamares inferiores àqueles constitucionalmente admitidos? Sim.

Deve esse *status quo* permanecer inalterado, sem que as normas aplicáveis sejam reformuladas de forma a evitar aquelas patologias? Claro que não! Mas, desde que tais alterações sejam realizadas pela forma correta.

As regras referentes a conflitos de competência tributária ou repartição de receita não podem ser reguladas (nem, muito menos, instituídas) por atos editados pelo CONFAZ, cuja competência é restrita à celebração de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975; e à celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 do CTN. Nada mais!

As regras relativas a conflitos de competência devem ser reguladas por lei complementar, conforme determina o artigo 146 da CF. Mas, como visto, a Constituição Federal (CF) é clara ao determinar o ente tributante nas operações interestaduais realizadas com consumidores finais, não havendo, portanto, que se falar em qualquer conflito de competência.

As regras relativas à repartição de competências/receitas nas operações interestaduais são definidas pela CF (quando estipula regras como as ora examinadas, relativas as vendas interestaduais a consumidores finais). ou pelo Senado federal (quando define as alíquotas a elas aplicáveis).

A alteração das alíquotas interestaduais pelo Senado Federal em nada ajudaria na solução do problema, que, a meu ver, tem relação direta com a regra já estabelecida na Constituição que atribui competências diversas àqueles vendas, conforme elas sejam realizadas a consumidores finais contribuintes, ou não, do imposto.

Para alterá-las, somente por meio de emendas constitucionais. Essa é, a meu ver, a forma correta de lidar com a matéria. E já há um projeto que tramita no Congresso Nacional. Trata-se da PEC 103/2011, proposta por Delcídio do Amaral, entre outros subscritores, em 20.11.2011. Ela já foi aprovada pelo



Senado e aguarda o exame pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados. Oportunamente, examinaremos o seu conteúdo neste mesmo espaço.

Por hora, espera-se seja mantida a liminar concedida na ADIN 4.075 – PB, julgado inconstitucional o PROTOCOLO e todas as normas estaduais editadas com fundamento nas suas regras.

[1] <http://www.ibope.com.br/pt-br/noticias/paginas/aceso-a-internet-no-brasil-atinge-94-milhoes-de-pessoas.aspx> , acessado em 09.02.2013

[2] <http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?inoid=11475&tpl=printerview&sid=90> , acessado em 09.02.2013.

[3] <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>, acessado em 09.02.2013.

[4] <http://www.conjur.com.br/2012-dez-12/consultor-tributario-livros-digitais-sao-imunes-incidencia-impostos>

[5] ADI nº 4.628 e nº 4714, apresentadas contra o Protocolo 21/11; ADI nº 4.599, apresentada contra norma do Mato Grosso; ADI nº 4.642, , apresentada contra norma do Mato Grosso do Sul; ADI nº 4.705, apresentada contra norma da Paraíba; ADI nº 4.855, apresentada contra a norma de Rondônia; ADI nº 4.909, apresentada contra a norma do Pará,

[6] Os signatários iniciais foram Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal. Em 15.07.2011, Tocantins aderiu ao Protocolo. Em 20.04.2012, o protocolo foi denunciado pelo Estado do Espírito Santo.

[7] A alíquota interestadual de 7% aplica-se às mercadorias oriundas das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo, e destinadas aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo; a alíquota de 12% é aplicável aos demais casos.

Autores: Redação ConJur