



**UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**A PROBLEMATICA DA TRIBUTAÇÃO NO COMERCIO
ELETRÔNICO: UM PARALELO ENFRENTADO PELA UNIÃO
EUROPEIA E O ESTADO BRASILEIRO**

Eugênio Duarte Vasques

Porto
Dezembro – 2011

EUGÊNIO DUARTE VASQUES

**A PROBLEMATICA DA TRIBUTAÇÃO NO COMERCIO
ELETRÔNICO: UM PARALELO ENFRENTADO PELA UNIÃO
EUROPEIA E O ESTADO BRASILEIRO**

Trabalho de avaliação para conclusão do curso de Mestrado em Ciências Jurídicas, na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Porto
2011

Sumário

INTRODUÇÃO	4
1. O COMÉRCIO ELETRÔNICO	6
1.1 Modalidades de Comércio Eletrônico	6
1.2. Princípios do Comércio Eletrônico.	9
1.2.1 Princípio da Neutralidade.....	9
1.2.2 Princípio da Eficiência	10
1.2.3 Princípio da Simplicidade	10
1.2.4 Princípio da Flexibilidade	11
1.2.5 Princípio da Justa Alocação dos Fatos Tributários.....	11
2.TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM OUTROS PAÍSES	12
3. A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA COMUNIDADE EUROPÉIA.	16
4 - A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL	21
4.1 O ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO	21
5- A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO E AS RECENTES AÇÕES CONSTITUCIONAIS.....	28
CONCLUSÃO	32
BIBLIOGRAFIA	33
ANEXO.....	35

INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

Também citamos como o comércio eletrônico fora recebido nos Estados Unidos e na União Européia.. No primeiro a cobrança fiscal é realizada apenas no destino final do produto, enquanto

na última o imposto é cobrado com base no menor valor adicionado, em cada etapa de comercialização, com alíquotas menores, para reduzir os efeitos da evasão fiscal.

Passa-se então ao foco na situação do comércio eletrônico na União Européia.

As discussões no âmbito da União Europeia seguem as mesmas regras ditadas pela OECD, e se voltam, cada vez mais, à análise da tributação indireta, procurando uma definição para a legislação referente a cobrança do Imposto sobre Valor Adicionado (VAT) sobre as operações de vendas de serviços realizados via Internet.

Será abordada a recepção do comércio eletrônico na União Europeia e como se dá o processo de Tributação, para por fim falar sobre a situação do comércio eletrônico na comunidade brasileira.

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

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

1. O COMÉRCIO ELETRÔNICO^{1 2}

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

Entende-se o comércio eletrônico como a aplicação da nova tecnologia em favor da atividade empresarial, sendo aplicada de uma forma inovadora, sob um contexto antigo da tradicional maneira de negociar, abrangendo uma vasta série de atuais e antigas aplicações que se expandem desde a realização de funções tradicionais do comércio sem o uso de papel como faturamento, acompanhamento de estoque e de carga, pagamento e transferências de fundos, entrada e processamento de pedidos, catálogos eletrônicos e coletas de dados de ponto-de-venda. Faz-se referência também ao marketing, a propaganda e os serviços de suporte ao cliente que também estão presentes na esfera do comércio eletrônico³.

1.1 Modalidades de Comércio Eletrônico

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

Por Atividade B2B (*business-to-business*), entende-se como a atividade ocorrida entre

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

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

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

empresas na qual ocorre a substituição dos processos físicos que envolvem as transações comerciais por um processo totalmente eletrônico. Normalmente, este tipo de negócio é realizado com o apoio de tecnologias baseadas na Internet, onde compradores e fornecedores transacionam em tempo real.

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

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

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

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

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

As transações comerciais via Internet dão início a um novo conceito de bem: o intangível⁴. Sendo assim, a diferença entre os conceitos de bem e serviço no nosso sistema tributário é de fundamental importância para regular várias situações.

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

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

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

Esta controvérsia está em pauta na OMC – Organização Mundial de Comércio – desde 1998, não tendo, até então, resultado em nenhuma conclusão a respeito das normas que devem reger o comércio eletrônico, se aquelas previstas no GATT ou GATS⁷. Entretanto, há o entendimento de que o comércio eletrônico deve ter a mesma tributação que o comércio tradicional no que se refere ao imposto sobre vendas e sobre a renda⁸.

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

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

⁶*The General Agreement on Trade in Services (GATS) is a treaty of the World Trade Organization (WTO) that entered into force in January 1995 as a result of the Uruguay Round negotiations. The treaty was created to extend the multilateral trading system to service sector, in the same way the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) provides such a system for merchandise trade. All members of the WTO are signatories to the GATS. The basic WTO principle of most favoured nation (MFN) applies to GATS as well. However, upon accession, Members may introduce temporary exemptions to this rule.*

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

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

contribuintes.

O debate destas questões tem avançado nos organismos internacionais e ganhou fôlego nos países da OCDE⁹ (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que concentram o maior volume das operações via Internet. A discussão nos países em desenvolvimento avançou menos, mas, ainda assim está presente, porque há preocupação com os efeitos negativos da perda de arrecadação na venda de bens e serviços e nas tarifas alfandegárias.

1.2. Princípios do Comércio Eletrônico.

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

1.2.1 Princípio da Neutralidade

Segundo David Williams¹⁰ o principal objetivo prosseguido pelo sistema fiscal é “ser neutral : eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Procura-se igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado”. O imposto ideal, então, seria aquele que retira do contribuinte na proporção de sua riqueza, de modo a alterar o mínimo de seu padrão de comportamento.

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

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

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

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

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

¹⁰ WILLIAMS, David, *Trends in International Taxation*, IBFD, IFA, 1991.

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

1.2.2 Princípio da Eficiência

Para Glória Texeira¹¹ “Eficiência, em sentido econômico, só poderá ser alcançada se o sistema for neutral, impondo que todo o rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto”.

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

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

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

1.2.3 Princípio da Simplicidade

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

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

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

Por fim, importa seguir algumas diretrizes básicas como a redução no escalão de impostos, a eliminação da aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento, redução das taxas marginais e a adoção de impostos simples e de fácil compreensão pelos contribuintes e administração fiscal¹².

¹¹ TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, pag55, Almedina, 2010

¹² TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, pag 66 Almedina, 2010

1.2.4 Princípio da Flexibilidade

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

1.2.5 Princípio da Justa Alocação dos Fatos Tributários

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

2. UMA INTRODUÇÃO A PROBLEMÁTICA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO PELO MUNDO

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

Para resolver tal questão se faz necessário primeiramente definir, nos produtos comercializados via internet, o que é bem e o que é serviço. A OMC (Organização Mundial de Comércio) define bem como algo tangível e serviço como produto intangível – que não pode assumir uma forma física.

Tal dificuldade não está presente no comércio eletrônico indireto, uma vez que nessa modalidade a entrega da mercadoria ao consumidor se dá a mesma maneira que os modos do comércio tradicional.

O Congresso Norte Americano criou a ITFA (lei da liberdade tributária na internet) a qual proibia por três anos o estabelecimento de novos impostos sobre a Internet¹³.

A Suprema Corte Americana já se manifestou, em seus julgados, sobre a proibição de um Estado de tributar as vendas para consumidores situados em outro Estado, a qual está relacionada com outras companhias que efetuam vendas interestaduais através de catálogos. Essa decisão vêm sendo aplicada automaticamente nos casos do comércio via internet. Em virtude de um quadro jurídico desfavorável, a tributação de vendas oriundas da Internet esta limitada há poucas

¹³ *“Internet Tax Nondiscrimination Act”. SEC. 2. FOUR-YEAR EXTENSION OF INTERNET TAX MORATORIUM.*

(a) Moratorium.--No State or political subdivision thereof may impose any of the following taxes during the period beginning November 1, 2003, and ending November 1, 2007:

“(1) Taxes on Internet access.

“(2) Multiple or discriminatory taxes on electronic commerce.”.

(b) Conforming Amendments.--(1) Section 1101 of the Internet Tax Freedom Act (47 U.S.C. 151 note) is amended by striking subsection (d) and redesignating subsections (e) and (f) as subsections (d) and (e), respectively.”

possibilidades.

Um dos argumentos que vem sendo utilizado para justificar tal procedimento nos Estados Unidos é que a Internet cria comércio, na medida em que alguns tipos de transação se tornam mais acessíveis, como, por exemplo, o aumento de vendas de *cds* e músicas digitais devido a grande variedade de lojas virtuais.

Na União Europeia, os bens chamados intangíveis são considerados como serviço para efeito de tributação. Os Europeus, diferentemente dos Americanos, entendem que as transações via Internet devem ser tributadas normalmente, com a preocupação da mesma carga não seja superior à do comércio tradicional.

Enquanto nos Estados Unidos a cobrança fiscal é realizada apenas no destino final do produto, na comunidade Europeia o imposto é cobrado com base no menor valor adicionado, em cada etapa de comercialização, com alíquotas menores, para reduzir os efeitos da evasão fiscal.

Optar por não tributar as operações de comércio eletrônico, como acontece nos Estados Unidos, acaba por ferir o princípio da justiça tributária¹⁴ vez que quem tem acesso à internet, levando em conta países em desenvolvimento, são as pessoas com renda mais alta, o que geraria uma distribuição regressiva vez que os pobres tem menos acesso aos meios de comunicação.

Preocupada com prorrogação da lei de liberdade tributária na Internet, a FTA (*Federation of Tax Administration*) apelou à Suprema Corte Americana, alegando que a anistia concedida provocava a evasão da receita tributária anual nos Estados Unidos.

Dessa forma as vendas realizadas na Internet, quando isentas de tributação, passariam a gerar um comportamento aonde haveria uma migração em massa para o comércio on-line, criando-se um paraíso fiscal¹⁵. Por outro lado, A FTA também sustenta que as perdas de receitas fiscais pela

¹⁴MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 68, 01/09/2009 [Internet]. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6725. Acesso em 29/12/2011. “O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa. Somos éticos, justos e virtuosos, no espaço social, ninguém é ético para si mesmo; somos éticos em relação aos outros, neste sentido, ética tributária é a prática da justiça tributária, ou, comportamento ético tributário é, antes de tudo, comportamento segundo a justiça tributária, e conforme já sabemos, a ética tributária é fiscal privada (contribuinte) e fiscal pública (Estado), ambos, com deveres e direitos na relação jurídico-tributária.”

¹⁵Não existe uma definição clara e absoluta de Paraíso fiscal ele pode ser entendido como “ uma circunscrição territorial na qual se proporciona aos não residentes a isenção ou redução de impostos em relação ao país de residência”. Cfr. «Paraísos Fiscais – Planeamento Fiscal Internacional e Combate à evasão fiscal» in www.direito.up.pt/cije_web/Site/documentos/trabalhos/Sousa_Joao.pdf consultado a 29/12/2011. De acordo com outra definição por Paraíso Fiscal entende-se um país ou território que proporciona a pessoas individuais ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal claramente mais favorável. Considera-se paraíso fiscal, de acordo com o Relatório da OCDE, o país ou território que cumpra os seguintes requisitos: não aplique impostos ou tenha taxas de imposto mais baixas que determinados países; tenha legislação que proteja o sigilo bancário e comercial; e tenha renunciado ao exercício de qualquer poder de controlo sobre movimentos de capitais e transferência de divisas. Cfr. DOGGART, Carolina (2003), «Paraísos Fiscais», 3ª Edição, Outubro 2003, Vida Económica, p.12. De acordo com TEIXEIRA (2008, p.59) para que se esteja perante um

Internet devem ser compensadas na taxaço do comércio tradicional.

Os tributos de renda, de ganhos de capital e dos lucros são uma importante fonte de receita tributária e devem ser repensados sob as novas condições do comércio eletrônico. Normalmente os governos adotam a cobrança na jurisdição aonde ocorre a atividade econômica ou no domicílio da pessoa jurídica ou física que auferiu a renda.

Para os países da OCDE, há um acordo intitulado *Consumption Tax Aspects of Eletronic Commerce*¹⁶ normatizando que o imposto deve ser cobrado no local aonde a atividade econômica é exercida, não sendo reconhecido tal local, o mesmo deve ser recolhido no domicílio do contribuinte.

Entretanto, com a expansão do comércio eletrônico, a operacionalidade desta regra resta prejudicada, pois não há como identificar o local da transação, já que nesse tipo de comércio não há necessariamente um local direto que tenha vínculo com a atividade geradora de renda.

Surgem também duas preocupações: como evitar a transferência das atividades das empresas multinacionais para os chamados “paraísos fiscais” ou países de baixa tributação e como controlar o valor da renda?

Devido tais questionamentos, a OCDE, emitiu documento intitulado *Consumption Tax Aspects of Eletronic Commerce*, datado em fevereiro de 2001, no qual estabelece diretrizes básicas das questões referentes a tributação de consumo no comércio eletrônico, definindo o lugar aonde ocorre o consumo como o local de pagamento do tributo. Entretanto, foi dada maior atenção à tributação de serviços, tendo como principal fonte de preocupação os serviços sujeitos a entrega eletrônica, aonde não há uma precisão no consumo, como é o caso da compra de softwares.

Tal documento ainda destaca a dificuldade na identificação da jurisdição de um consumidor virtual nas operações de venda a consumidor. No caso de operação de venda a consumidores, certamente não há uma opção simples e que não traga dificuldades. No caso do Estado entender que não deve abrir mão do tributo para evitar perdas de arrecadação ou problemas de concorrência com o produto externo, a recomendação é de que se use o sistema em que é necessário o registro do vendedor não residente no Estado onde se encontra o consumidor (*registration system*).¹⁷

O grupo de estudo da OCDE reconhece que este mecanismo é pouco eficaz, pois é questionável a relevância prática do registro diante da pouca acuidade tecnológica existente para a

Paraíso fiscal é necessário ocorrerem algum ou alguns dos seguintes factores: isenção total de imposto ou aplicação apenas de taxas nominais, ausência de troca de informações e sigilo bancário, falta de transparência e ausência de prática efectiva ou real de actividades.

¹⁶ Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/37/19/2673667.pdf>

¹⁷ Cf. *Advisory Commission on Electronic Commerce (2000: .2)*.

identificação das operações digitais B2C, aquela na qual o consumidor negocia diretamente com a empresa fornecedora, via internet. Mas, o uso de outros mecanismos é encarado com ceticismo ainda maior. Além disso, a alternativa de adoção de imposto de valor adicionado com taxa zero para essas transações digitais, até que seja possível alcançar soluções tecnológicas mais eficientes, é repudiada porque poderia gerar uma distorção nas condições de concorrência no mercado, discriminando em favor das entregas digitais contra as entregas convencionais. Há um reconhecimento de que o problema está longe de ser resolvido de modo adequado e que, em curto prazo, a opção do uso do *registration system* é a mais exequível.

3. A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA COMUNIDADE EUROPEIA.

As discussões no âmbito da União Europeia (UE) seguem as mesmas regras ditadas pela OECD, e se voltam, cada vez mais, à análise da tributação indireta, procurando uma definição para a legislação referente a cobrança do Imposto sobre Valor Adicionado (VAT) sobre as operações de vendas de serviços realizados via Internet.

A nova legislação tem como objetivo modernizar as regras do VAT, com o escopo de permitir uma expansão do comércio eletrônico no mercado interno.

As regras do VAT não mudam quando um produto é adquirido via Internet e entregues pela via tradicional. Essas operações são tratadas, nos termos de VAT, da mesma forma que qualquer venda à distância. Existem os canais para que haja a taxaço de tais operações e, de acordo com as regras estabelecidas com países fora da comunidade europeia, as exportações são isentas e as importações são taxadas.

As transações realizadas intra-comunidade são taxadas de acordo com um regime especial de vendas a distância. A Comissão não propõe mudanças nas regras vigentes, apenas destaca que o aumento desse tipo de comércio requer a simplificação dos procedimentos alfandegários para importações de baixo valor.

A preocupação aqui é criar uma nova legislação para as operações realizadas por meios eletrônicos. Tendo a alteração da legislação tributaria como base os três princípios fundamentais que devem reger o comércio eletrônico:

- 1) Não deve ser criado nenhum novo imposto para o comércio eletrônico e os impostos existentes, em especial o VAT, devem ser adaptados para a realidade do comércio eletrônico.
- 2) Para efeito de tributação do consumo no sistema da UE da cobrança do VAT, as vendas entregues eletronicamente devem ser consideradas como prestação de um serviço.
- 3) taxaço do serviço deve ser realizada no lugar em que ocorreu.

A proposta não prevê taxaço especial para o comércio eletrônico, mas defende uma adaptação da estrutura tributaria da época às características da venda eletrônica de modo a evitar que os operadores residentes na comunidade europeia não venham a ser prejudicados. Assim, com as regras previstas, os serviços oferecidos de fora da União Europeia para não-contribuintes são isentos do VAT, enquanto os operadores de dentro da UE são taxados porque o tributo deve ser

cobrado no local onde ocorre a oferta do serviço que é considerado o local aonde os mesmos são fisicamente realizados.

Na visão da ODCE, tal diferença de conduta acabaria prejudicando a competitividade dos operadores localizados na UE e favorecia o deslocamento das atividades. Esta conduta levou os membros da comunidade europeia a defenderem a alteração do local da prestação de serviço para o lugar aonde o consumidor tem estabelecido o seu negócio ou aonde tem o local aonde o serviço é ofertado e, caso não seja possível a identificação desse lugar, que seja aquele aonde o consumidor tem a sua residência.

A proposta então para a mudança da VAT se deu da seguinte forma: Na oferta de serviços por operadores fora da UE para consumidores locais, o local de taxação será a UE e eles estarão sujeitos ao VAT; Nas operações realizadas da UE para consumidores de fora da UE, o local de tributação será aquele em que o consumidor está localizado e, conseqüentemente, não haverá cobrança do UE VAT; Nas operações da UE para contribuintes localizados em outro país da comunidade (isto é, operação B2B), o tributo será cobrado no local onde o consumidor for estabelecido; Nas operações B2C na UE ou B2B no interior do mesmo país, o tributo será devido onde está localizado aquele que oferta o serviço.

A proposta estabeleceu ainda outras condições na tributação do VAT.: Estão isentas as vendas de serviços realizadas por operadores de fora da UE, cuja atividade na comunidade envolver apenas a oferta de serviços por meio eletrônico e os valores se situarem abaixo de €100.000 euros anuais.

O objetivo é facilitar o funcionamento do sistema tributário e evitar a carga excessiva sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico internacional e, particularmente, nas pequenas empresas ou sobre aqueles com vendas esporádicas para a UE.

Nas operações B2B, o vendedor, após se certificar de que o comprador é contribuinte registrado, está isento da obrigação do pagamento do VAT, que deverá ser cobrado do consumidor pelo sistema de autolançamento (*self-assessment/reverse charge system*).

Nas operações B2C, com a oferta de serviço sendo feita do exterior, é exigido o registro do contribuinte externo junto ao VAT de um país membro para o qual ele oferece os serviços.

O registro deverá ser feito em apenas um país membro, o que permitirá ao operador cumprir todas as obrigações com o UE VAT com uma única administração.

As administrações irão prover os operadores com os meios que permitam distinguir facilmente a situação de contribuintes (registrados no VAT) ou não de seus consumidores. Isto irá permitir ao prestador do serviço determinar se a operação está sujeita à tributação ou não, isto é, se

a transação é B2B ou B2C.

A União Europeia, através da Diretiva n. 2000/31/CE já tem internalizada em grande parte de seus países através de Decretos que tornam o comércio eletrônico internacional mais seguro entre os seus membros, esse é o caso do Decreto-Lei n 7/2004 de 7 e Janeiro o qual realizou a transposição dessa Diretiva para a ordem interna de Portugal que regulamenta o local da prestação de serviço, o poder jurisdicional, responsabilidades, publicidade, correspondência não solicitada e outros benefícios ao consumidor.

Em Portugal, o sistema tributário tende a promover um ambiente amigável para o comércio eletrônico devido a tendência crescente desta nova modalidade de comércio no hábito dos portugueses.

Em Setembro de 1999, um novo quadro tributário foi introduzido em Portugal, que aceitou os princípios internacionais da taxação do comércio eletrônico¹⁸.

Dentre os princípios que rege o comércio eletrônico em Portugal, encontramos os princípios da neutralidade, eficiência e a prevalência da material sob a forma devem prevalecer, não devendo o comércio eletrônico sofrer tratamento fiscal discriminatório¹⁹.

Na política fiscal de Portugal não é permitido taxações específica como as *bit tax*, imposto onde os produtos seriam tributados em função do número de bits transmitidos, mas que acabou por não ser aceito²⁰.

Perante essa nova forma de comércio, em Portugal surgiram duas dúvidas: tributar ou não. Como já observado que a não tributação acaba por prejudicar o Estado, passa-se pelo estudo da tributação, tendo o legislador tomado a consciência de que não era necessário criar novos impostos e sim adaptar os já existentes.

Em matéria de tributação direta, o comercio on-line lançou desafios aos conceitos teóricos tradicionais. Essas questões se dividem em duas matérias: de um lado procura-se encontrar o tipo de rendimento auferido e do outro a quem se deve cobrar o tributo.

¹⁸ Resolução do Conselho de Ministros n. 94/99 of 25/08/99 and Ottawa Taxatin Framework Conditions

¹⁹ TEIXEIRA, Gloria. Manual de Direito Fiscal. Porto: Almedina. 2010, pag 485. "Accordingly the principles of neutrality, efficiency and prevalence of substance over form shall be pursued and eletronic commerce shall not be subject to a discriminatory tax treatment"

²⁰ TEIXEIRA, Gloria. Manual de Direito Fiscal. Porto: Almedina. 2010, pag 485. "current portuguese tax policy field argues that no futher taxation or specific taxes such as " bit tax" shall be introduced in the tax system. The aim is to promote electronic commerce and let marker rules prevail over excessive legal requirements or unnecessary taxation"

Acerca da qualificação se faz necessário determinar qual o tipo de rendimento é que derivam dessas transações, se podem ser considerados rendimentos de empresas.

O problema da imputação se deve a necessidade de saber a quem é que se vai imputar tão rendimento que deriva do comércio eletrônico, como se determina quem são os intervenientes na transação e a quem deve ser imputado como contribuinte para o Estado.

Por conseguinte, diante a imaterialidade dos bens e a dificuldade de controle das operações que decorrem do comércio eletrônico, a opção do Estado Português foi adaptar dos conceitos tradicionais existentes, de modo a configurar a realidade do comércio eletrônico, de modo a evitar que se tornasse um paraíso fiscal.

Portugal não consegue sozinho solucionar a problemática do comércio on-line e devido a falta de harmonização nesta matéria na UE, foi necessário recorrer as normas das Convenções Bilaterais estabelecidas para tentar resolver tais dificuldades.²¹

Tais normas que constam das Convenções bilaterais assinadas por Portugal, tentam se aproximar as normas da Convenção Modelo da OCDE²², que assume grande importância no contexto do comércio eletrônico luso.

A tributação em sede de rendimento ocorre, geralmente, de acordo com dois princípios distintos: o princípio da residência e o princípio da fonte.

De acordo com o princípio da residência, o rendimento obtido por um residente, em determinado país, é todo sujeito a tributação nesse país, ou seja, ele será considerado residente, verificando-se nesse caso, o princípio da universalidade, ou seja, o indivíduo será considerado como residente daquele determinado país e a sua residência servirá de local para auferimento de renda, quer dentro ou fora do seu país.

Já de acordo com o princípio da fonte, o rendimento deve ser sujeito a tributação no país onde foi obtido, ou seja, aplica-se aqui o princípio da territorialidade.

²¹. TEIXEIRA, Gloria. Manual de Direito Fiscal. Porto: Almedina. 2010, pag 487 “ *So far, Portugal have not yet introduced specific tax laws applicable to electronic commerce. As mentioned in the paragraphs above, Portuguese tax lawas not been adapted to the “ new electronic environment”*

²². Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf

Na aplicação simultânea dos princípios citados, resulta que um indivíduo que auferir um rendimento em um país distinto de sua residência, vai ver o seu rendimento ser sujeito a dupla tributação, de um lado pelo país da fonte, e por outro no país de sua residência.

Poderia questionar-se qual destes princípios deveria prevalecer na formulação das normas fiscais, mas esta discussão parte, em regra, da premissa de que o país da fonte constitui o país menos desenvolvido, caracterizado como importador de capitais, enquanto o país da residência seria o mais industrializado, o exportador.

Resta destacar que, de acordo com o princípio da territorialidade, os estados exercem a sua jurisdição discal sobre todos os bens, pessoas, e transações que são conexas com seu território, de onde resulta alguns desafios em matéria de tributação das operações vindas da prática do comércio eletrônico, aonde é bastante complicado relacionar a ocorrência de uma determinada operação com uma jurisdição fiscal.

Diante a evolução da realidade que o sistema fiscal deseja alcançar se faz necessário invocar o princípio da territorialidade no seu sentido tradicional, mas também identificar os elementos de conexão, residência e a fonte de rendimentos, que permitam imputar uma determinada transação a um certo território.

Analisada a situação europeia, passa-se então ao estudo da problemática da taxaço do comercio eletrônico no Brasil.

4. A PROBLEMATICA DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL

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

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

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

4.1 O ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

O art 155 da Constituição Federal Brasileira estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal à instituição do ICMS²³.

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignação (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n.18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação do Estado. Segundo Eduardo Sabbag²⁴ tal tributo é dotado de “ gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo o princípio da não cumulatividade), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo predominantemente um caráter fiscal”

O ICMS é disposto na Lei Complementar n. 87/96 que em seu artigo 4 define o sujeito passivo de tal tributo²⁵.

²³ 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

²⁴ SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, Saraiva, 2011

²⁵ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que

A base do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transportes e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art 155, II,CF)²⁶.

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

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

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

O conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria, é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS.

Segundo a doutrina não são consideradas mercadorias os produtos destinados a uso pessoal do próprio importador, por essas razões é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que não deveria incidir ICMS sobre a importação de bens de uso do próprio importador²⁷.

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

caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

²⁶ Para Eduardo Sabbag “ diz-se que existem na verdade quatro impostos definidos na outorga da competência do inciso II do art 155 do texto constitucional vigente, quais sejam: imposto sobre circulação de mercadoria, imposto sobre serviços de transporte interurbanos e interestaduais e de comunicação, imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e imposto sobre a extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.”

²⁷ Ainda nas palavras de Eduardo Sabbag, in *Manual de Direito Tributário*, Saraiva, 2011, “ a mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão para o comércio”. Segundo a definição de Roque Antonio Carrazza : "Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria".

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

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

Em 19 de Abril de 2011, o Governo do Estado de Rondônia Publicou o Decreto n.15.846 de 2011 que criou um terceiro critério para a tributação de compra de mercadoria via Internet, dispondo de regramento próprio.²⁸

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

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

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

A Lei Complementar 87/96, conhecida como a Lei Kandir, relativa a estrutura do ICMS com a noção de estabelecimento.²⁹

Portanto, o estabelecimento, é caracterizado como o espaço físico aonde se exerce a

²⁸ "Dispõe sobre a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem para consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento (...)É devido ao Estado de Rondônia parcela do ICMS nas entradas de mercadorias ou bens procedentes das unidades federadas signatárias do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom" (Art. 1º).

²⁹ "§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura do pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular."

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

A questão que se estuda é se ao efetuar uma operação em um site que vende mercadorias, se o mesmo pode ser considerado como estabelecimento, uma vez que a compra foi realizada no Estado de destino e não no Estado de origem, sendo este considerado apenas como um depósito de mercadoria³⁰. Para tanto se faz necessária uma definição mais precisa do termo estabelecimento comercial vez que somente após um conceito concreto é que não poderá ocorrer a bitributação para o consumidor final nas operações de Comércio Eletrônico.

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

Para que nenhum Estado fosse prejudicado fora criado o diferencial de alíquotas, que busca favorecer o consumidor final que não seja contribuinte de ICMS e também para repartir entre Estados Produtores e Estados Consumidores o ICMS devido nas prestações que se destinem bens e serviços ao consumidor final contribuinte do ICMS. Nesse sentido, o artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal.³¹

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

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

³⁰ "Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:"

³¹ "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

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

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

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

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

Na circulação de mercadorias destinadas a consumidores não contribuintes, o ICMS é destinado ao Estado de origem, o que leva a alguns Estados da Federação a concederem benefícios fiscais para empresas nesse tipo de operação. No Estado de Santa Catarina, no regulamento do ICMS, anexo II, art 15, encontramos igualmente regulamento.³²

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

O comércio eletrônico vêm sendo estudado de ampla maneira pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, CONFAZ³³, órgão deliberativo que engloba a vontade dos Estados, formado pelo Ministro da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda Estaduais.

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

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

Em 1º de Abril de 2011 começa a vigorar o Protocolo ICMS nº 21³⁴, de que estabelece e

³² “XXX - nas operações interestaduais de venda direta a consumidor, realizadas por meio da Internet, nos seguintes percentuais, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, observado o disposto no § 27 (Lei nº 10.297/96, art. 43)”

³³ Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975.

³⁴ O Protocolo ICMS nº 21, de 1º de Abril de 2011, foi publicado no DOU de 07/04/11 nos seguintes termos:

PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011

Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes

disciplina à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Os Estados signatários foram Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás,

de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte

PROTÓCOLO

Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credenciar na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada de destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.

Cláusula quinta O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações.

Cláusula sétima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

34[2] Nos termos desses artigos: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”. e “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal.

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

Em recente decisão do Tribunal de Justiça da Bahia³⁵, fora concedida liminar em mandado de segurança para certa empresa que realiza comércio eletrônico que foi obrigada a recolher o ICMS das operações realizadas por não contribuintes do ICMS com destino ao Estado, fato que gerou a bitributação, pois a empresa recolheu o ICMS no seu Estado de origem e novamente na entrada da mercadoria no Estado da Bahia.

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

³⁵MANDADO DE SEGURANÇA Nº. 0001334-74.2011.805.0000-0 - SALVADOR
IMPETRANTE : B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO.
ADVOGADO : OAB/BA 12216 - TONY VALERIO DOS SANTOS
IMPETRADOS : GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA E SECRETÁRIO
DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA.
RELATOR : DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO
DECISÃO

Concedeu-se liminar em Mandado de Segurança para impedir a cobrança de ICMS na entrada de mercadorias no Estado da Bahia.

A empresa, com sede no Rio de Janeiro, promove as vendas de São Paulo onde está todo o estoque dos produtos que comercializa, atuando no ramo do comércio varejista de bens de consumo, realizando as atividades principalmente pela internet e por telemarketing.

Argumentou-se, na decisão que "o fisco estadual não terá maiores prejuízos, vez que poderá exigir o imposto, pelos meios legais que tem ao seu dispor, caso seja ao final denegada a segurança".

Por considerar relevantes os argumentos trazidos na exordial, considerando a disciplina do ICMS, concedeu-se a liminar, conforme decisão que o fisco estadual simplesmente ignora e lavra termo de ocorrência fiscal, cobrando o imposto que se entendeu ilegal. O Estado Democrático impõe-lhe liberar a mercadoria imediatamente e sem cobrança de ICMS, até que haja alteração do que se definiu.

Fica de já ciente de que eventuais prejuízos serão debitados aos funcionários infratores.

Intimem-se as autoridades impetradas, e o funcionário graduado, Gerente de Fiscalização de Mercadoria em Trânsito, Senhor Heraldo Santana, também deverá tomar conhecimento porque diretamente responsável pelas apreensões em postos da Bahia. Proceda-se através de Oficial.

Intime-se. Publique-se.

Salvador, 16 de fevereiro de 2011.

DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO

RELATOR

5. A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO E AS RECENTES AÇÕES CONSTITUCIONAIS

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

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

A OAB decidiu se manifestar contra a mudança na legislação quando o Estado do Ceará, através do artigo 11 da Lei Estadual nº 14.237/2008 e do decreto 29.560/2008, em seus artigos 6-A, 6-B e 6-C estariam em desacordo com a Constituição Federal, em especial o seu artigo 11 da citada lei³⁶.

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

Esse adicional, segundo os artigos do decreto também citado, seria de 10% (dez por cento) sobre o valor da realizada com produtos com à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS, enquanto o adicional para as outras operações é de 7,5% (sete e meio por cento).

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

³⁶ Art. 11. Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) por cento, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

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

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

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

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

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

Resta evidente o espírito da norma citada: a bitributação de operações interestaduais que destinem bens ao consumidor final não contribuinte. Tal dispositivo viola o art. 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’7, da Constituição Federal³⁷. , que fixou a adoção da alíquota interna (do Estado de origem) quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte de ICMS.

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

³⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre(...)

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

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

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

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

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

O relator do processo, o ministro Joaquim Barbosa, examinou a medida cautelar³⁸ e à concedeu pois segundo ele a matéria exposta na presente ação direta é análoga à questões anteriormente decididas pela Corte Suprema, como, por exemplo no julgamento do mérito da ADIN-MC 3936³⁹

³⁸ MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

4.705 DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) :CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS

ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB

ADV.(A/S) :OSWALDO PINHEIRO RIBEIRO JUNIOR

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA

PARAÍBA

EMENTA: OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS.150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO).

DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO –

ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO).

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois:(a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que

ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional(reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia

prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual

6.041/2010.” (ADI 4.565-MC, rel. min. Joaquim Barbosa, Pleno,

DJ e de 27.06.2011).

³⁹ ADI 3936 MC / PR – PARANÁ

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. GILMAR MENDES

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

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

Julgamento: 19/09/2007 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação: DJe-139 DIVULG 08-11-2007 PUBLIC 09-11-2007
DJ 09-11-2007 PP-00030 EMENT VOL-02297-02 PP-00215

EMENTA: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII,g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deferiu a medida cautelar, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau. Falou pelo requerente o Dr. Raimundo Frânio de Almeida Lima, Procurador-Geral do Estado. Plenário, 19.09.2007

CONCLUSÃO

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

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

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

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

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

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

BIBLIOGRAFIA

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

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

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

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

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

LIQUITO, Neusa Alexandra Miranda Almeida Rodrigues. Breves Considerações Sobre a Tributação Directa no Comércio Eletrónico. Disponível http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Liquito_Neusa.pdf .Acesso 23/12/2011

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

Mc LURE Jr., C. E. *Electronic commerce*. 2000. Disponível em : www.worldbank.org. Acesso em 27/12/2011

Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Disponível em http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm. Acesso em 23/12/2011

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

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

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

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

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

ANEXOS

ANEXO I

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo

Título da Convenção

Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património (1)

Preâmbulo da Convenção (2)

CAPÍTULO I

Âmbito da aplicação da Convenção

Artigo 1.º

Pessoas visadas

A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

Artigo 2.º

Impostos visados

1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento [e sobre o património] exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados impostos sobre o rendimento [e sobre o património] todos os impostos incidentes sobre o total do rendimento, [sobre a totalidade do património] ou sobre parcelas do rendimento [ou do património], incluindo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos actuais a que a Convenção se aplica são, nomeadamente, os seguintes:

a) (No Estado A):.....

b) (No Estado B):.....

4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra, no fim de cada ano, as modificações introduzidas nas respectivas legislações tributárias.

CAPÍTULO II

Definições

Artigo 3.º

Definições gerais

1. Para efeitos da presente Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) O termo "pessoa" compreende uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

b) O termo "sociedade" significa qualquer pessoa colectiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa colectiva

c) O termo "empresa" aplica-se ao exercício de qualquer actividade económica;

d) As expressões "empresa de um Estado contratante" e "empresa do outro Estado contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado contratante;

e) A expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorados por uma empresa cuja direcção efectiva esteja situada num Estado contratante, excepto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre locais situados no outro Estado contratante;

e) A expressão "autoridade competente" significa:

(i) (No Estado A),.....

(ii) (No Estado B),.....

g) O termo "nacional", no que diz respeito a um Estado contratante, designa:

i) qualquer pessoa singular que tenha nacionalidade ou cidadania desse Estado contratante; e

ii) qualquer pessoa colectiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor nesse Estado contratante.

h) A expressão "actividade empresarial" inclui o exercício de serviços profissionais e de outras actividades de carácter independente.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado.

Artigo 4.º

Residente

1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade.

7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

CAPÍTULO III

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Artigo 6.º

Rendimentos dos bens imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto dos bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento, ou de qualquer outra forma de utilização de bens imobiliários.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes de bens imobiliários de uma empresa.

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.
2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estados contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.
3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.
4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.
5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa.
6. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.
7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste Artigo.

Artigo 8.º

Navegação marítima, interior e aérea

1. Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.
2. Os lucros provenientes da exploração de barcos utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a da direcção efectiva da empresa.
3. Se a direcção efectiva de uma empresa de navegação marítima, ou de uma empresa de navegação interior, se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direcção efectiva considera-se situada no Estado contratante em que se encontra o porto de registo do navio ou barco ou, na falta de porto de registo, no Estado contratante de que é residente a pessoa que explore o navio ou o barco.
4. O disposto no n.º 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Artigo 9.º

Empresas associadas

1. Quando:
 - a) uma empresa de um Estado contratante participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou
 - b) as mesmas pessoas participarem directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições,

teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Artigo 10.º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo dos dividendos for um residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedades de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de acções, acções ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos dividendos, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, através de um seu estabelecimento estável relativamente ao qual participação geradora dos dividendos estiver efectivamente ligada. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, excepto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efectivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Artigo 11.º

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o

seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. O termo "juros" usado neste artigo significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos. Para efeitos deste artigo, não se consideram juros as penalidades por pagamento tardio.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos juros, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável. Nesse caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Os juros consideram-se provenientes de um Estado contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado contratante, tiver num Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. A parte excedente pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

Artigo 12.º

Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. O termo "royalties" usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

3. O disposto no n.º 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo das royalties, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efectivamente ligado com esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

4. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o uso e o direito ou as informações pelas quais são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13.º

Mais-valias

1. Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no Artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser

tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

4. Os ganhos que uma sociedade residente de um Estado contratante aufera de alienação de acções provenientes, directa ou indirectamente, em mais de 50% do respectivo valor dos bens imobiliários situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

5. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.

Artigo 14.º

[Profissões independentes (suprimido)]

Artigo 15.º

Rendimentos do emprego

1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Artigo 16.º

Percentagens de membros de conselhos

1. As percentagens, senhas de presença e outras remunerações similares obtidas por um residente de um Estado contratante na qualidade de membro do conselho de administração de uma ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17.º

Artistas e desportistas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espectáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas actividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espectáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos

a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas actividades dos profissionais de espectáculos ou dos desportistas.

Artigo 18.º

Pensões

1. Com ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19.º

Remunerações públicas

1. a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais salários, vencimentos e outras remunerações similares só podem ser tributados no outro Estado contratante, se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado que:

i) seja seu nacional ; ou

ii) que não se tenha tornado seu residente apenas para prestar esses serviços.

2. a) Não obstante as provisões do parágrafo 1.º as pensões e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer directamente quer através de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais pensões ou remunerações similares só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

3. O disposto nos Artigos 15.º, 16.º, 17.º e 18.º aplica-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagas em consequência de serviços prestados em relação a uma actividade comercial ou industrial exercida por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local.

Artigo 20.º

Estudantes

1. As importâncias que um estudante ou um estagiário que é, ou foi, imediatamente antes da sua permanência no Estado contratante, residente de outro Estado contratante e cuja permanência no Estado primeiramente mencionado tem como único fim aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação, receba para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação não são tributadas nesse Estado, desde que provenham de fontes situadas fora desse Estado.

Artigo 21.º

Outros rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto no número 1 não se aplica ao rendimento de bens imobiliários como são definidos no número 2 do Artigo 6.º, se o beneficiário desse rendimento, residente de um Estado contratante, exercer no outro Estado contratante uma actividade industrial ou comercial através de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade geradora dos rendimentos efectivamente ligado a esse estabelecimento estável. Nesse caso são aplicáveis as disposições do Artigo 7.º.

CAPÍTULO IV

Tributação do património

Artigo 22.º

Património

1. O património constituído por bens imobiliários mencionados no Artigo 6.º, propriedade de um residente de um Estado contratante e situados no outro Estado contratante, pode ser tributado nesse outro Estado.

2. O património constituído por bens mobiliários que fazem parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tem no outro Estado contratante pode ser tributado nesse outro Estado.

3. O património constituído por navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional, por barcos utilizados na navegação interior, bem como os bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só pode ser tributado no Estado contratante onde está situada a direcção efectiva da empresa.

4. Todos os outros elementos do património de um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado.

CAPÍTULO V

MÉTODOS DE ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Artigo 23.º-A

Método de isenção

1. Com ressalva do disposto nos n.ºs 2 e 3, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições dos Artigos 10.º e 11.º, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos auferidos nesse outro Estado.

3. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

4. O disposto no artigo 1.º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento.

Artigo 23.º-B

Método de imputação

1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;

b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património

isentos.

CAPÍTULO VI

Disposições especiais

Artigo 24.º

Não discriminação

1. Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.
2. Os apátridas residentes de um Estado não ficarão sujeitos num Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência.
3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.
4. Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do Artigo 9.º, no n.º 6 do Artigo 11.º ou no n.º 4 do Artigo 12.º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para o efeito de determinar o património tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas para com um residente do primeiro Estado mencionado.
5. As empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.
6. Não obstante o disposto no Artigo 2.º, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25.º

Procedimento amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme como disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.
2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes.
3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de

acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26.º

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informações recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1 e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;
- c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Artigo 27.º

Assistência em matéria de cobrança de impostos (1)

1. Os Estados contratantes podem prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais. Esta assistência não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º. As autoridades competentes dos Estados contratantes podem estabelecer de comum acordo as formas de aplicar este artigo.

2. A expressão "crédito fiscal" tal como é usada neste artigo designa uma quantia devida a título de impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em nome dos Estados

contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, desde que a tributação correspondente não seja contrária a esta Convenção ou a qualquer outro instrumento de que os Estados contratantes sejam partes, e bem assim os juros, penalidades administrativas e custos de cobrança ou de conservação relativas a estes impostos.

3. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante é susceptível de cobrança em virtude das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nessa data, e por força dessas leis, não pode impedir a respectiva cobrança, esse crédito fiscal é aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos da sua cobrança pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Esse crédito fiscal é cobrado por esse outro Estado de acordo com a sua legislação aplicável em matéria de cobrança dos seus próprios impostos como se o crédito em causa constituísse um crédito fiscal desse outro Estado.

4. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante constituir um crédito relativamente ao qual esse Estado, em virtude da sua legislação, pode tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança, esse crédito deve ser aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos de adopção de medidas cautelares pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Este outro Estado deve tomar as medidas cautelares relativamente a este crédito fiscal em conformidade com as disposições da sua legislação como se se tratasse de um crédito desse outro Estado, ainda que, no momento em que essas medidas são aplicadas, o crédito fiscal não seja susceptível de cobrança no primeiro Estado mencionado ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de impedir a respectiva cobrança.

5. Não obstante o disposto nos números 3 e 4, os prazos de prescrição e a prioridade aplicáveis, em virtude da legislação de um Estado contratante, a um crédito fiscal, por força da sua natureza enquanto tal, não se aplicam a um crédito fiscal aceite por este Estado para efeitos do número 3 e 4. Por outro lado, um crédito fiscal aceite por um Estado contratante para fins do número 3 ou 4 não pode ser objecto de qualquer prioridade nesse Estado, em virtude da legislação do outro Estado contratante.

6. Os procedimentos relativos à existência, validade ou montante de um crédito fiscal de um Estado contratante não são submetidos aos tribunais ou organismos administrativos do outro Estado contratante.

7. Sempre que, em qualquer momento após um pedido formulado por um Estado contratante em virtude do número 3 ou 4 e antes que o outro Estado tenha cobrado e transferido o montante do crédito fiscal em causa ao primeiro Estado mencionado, esse crédito fiscal deixa de constituir:

a) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 3, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, susceptível de cobrança por força das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nesse momento, não pode, nos termos da legislação desse Estado, impedir a sua cobrança, ou

b) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 4, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, relativamente ao qual esse Estado pode, nos termos da sua legislação, tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança.

As autoridades competentes do primeiro Estado mencionado notificam imediatamente esse facto às autoridades competentes do outro Estado e o primeiro Estado mencionado suspende ou retira o seu pedido, consoante a opção do outro Estado.

8. As disposições deste artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor ao outro Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;

c) prestar assistência se o outro Estado contratante não tiver tomado todas as medidas razoáveis de cobrança ou de conservação, consoante o caso, de que disponha por força da sua legislação ou da sua prática administrativas;

d) prestar assistência no caso de os encargos administrativos que daí decorrem para esse

Estado serem claramente despropositados em relação aos benefícios que o outro Estado possa obter.

Artigo 28.º

Membros das missões diplomáticas e de postos consulares

O disposto na Convenção não prejudicará os privilégios fiscais que beneficiem os membros de missões diplomáticas ou de postos consulares em virtude de regras gerais do direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Artigo 29.º

Extensão territorial (1)

1. A Convenção poderá tornar-se extensiva, nos termos presentes ou com as necessárias modificações, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) que foi implicitamente excluída da sua aplicação ou] a qualquer Estado ou território por cujas relações internacionais (o Estado A) ou (o Estado B) seja responsável, que exija impostos de carácter análogo àqueles a que se aplica a Convenção. Tal extensão tornar-se-á efectiva na data, com as modificações e nas condições, incluindo as relativas à cessação de aplicação, fixada de comum acordo entre os Estados contratantes por troca de notas diplomáticas ou segundo outro procedimento conforme com as respectivas disposições constitucionais.

2. A não ser que seja diferentemente convencionado entre os dois Estados contratantes, quando a Convenção for denunciada por um deles, segundo o Artigo 30.º, deixará de se aplicar igualmente nas condições previstas nesse Artigo, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) ou] a qualquer Estado ou território a que, de acordo com esta Artigo, se tenha tornado extensiva.

CAPÍTULO VII

Disposições finais

Artigo 30.º

Entrada em vigor

1. A convenção será ratificada e os instrumentos de ratificação serão trocados em ...o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis:

a) (no Estado A) ...

b) (no Estado B) ...

Artigo 31.º

Denúncia

1. A convenção estará em vigor enquanto não foi denunciada por um Estado contratante. Qualquer dos Estados contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil, a partir do ano... Neste caso, a convenção deixará de se aplicar:

a) (no Estado A) ...

b) (no Estado B) ...

Cláusula Terminal

A cláusula terminal respeitante à assinatura será redigida de acordo com o procedimento constitucional dos dois Estados contratantes.

NOTA: Texto publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 197 - Tradução de Teresa Curvelo e Salomé Rebelo.

ANEXO II

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

4.705 DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) :CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS

ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB

ADV.(A/S) :OSWALDO PINHEIRO RIBEIRO JUNIOR

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA
PARAÍBA

DECISÃO: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei 9.582, de 12 de dezembro de 2011, do Estado da Paraíba, que “dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências”.

O texto impugnado tem a seguinte redação:

Art. 1º Nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final localizado neste Estado, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom, exigir-se-á a parcela do ICMS, nos termos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º O disposto no "caput", aplica-se às operações provenientes dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal.

§ 2º Em relação às operações provenientes de Estados não discriminados no § 1º, exigir-se-á o imposto, conforme estabelecido no art. 3º e seus incisos e no inciso I do § 2º do art. 4º.

§ 3º Será dispensada a exigência da parcela do ICMS, não se aplicando o disposto nesta Lei, quando, em qualquer Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

hipótese, o valor da operação for inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Art. 2º Nas operações interestaduais com os Estados elencados no § 1º do art. 1º, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da parcela do imposto de que trata o art. 1º, na qualidade de sujeito passivo por substituição, caberá ao remetente da mercadoria ou bem.

Art. 3º A parcela do imposto devida a este Estado será obtida mediante a aplicação da alíquota prevista para operações internas, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se os seguintes percentuais aplicáveis sobre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento), para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único: Nas operações interestaduais destinadas aos Estados elencados no § 1º do art. 1º, o ICMS devido a este Estado corresponderá ao montante resultante da aplicação da alíquota interestadual incidente sobre o valor da operação própria do remetente.

Art. 4º A parcela do imposto a que se refere o art. 1º deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual - DAR ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, exceto quando o remetente estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes deste Estado - CCICMS/PB, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia 09 (nove) do

2
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

§ 1º Será exigível, no momento do ingresso da mercadoria ou bem no território deste Estado, através de DAR, o pagamento da parcela do imposto a que se refere o art. 1º, na hipótese em que as mercadorias ou bens estiverem desacompanhados do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, nos termos do "caput".

§ 2º A exigência da parcela do imposto devido, na forma e prazo estabelecidos no § 1º, aplicar-se-á, nas operações provenientes de unidades da Federação:

I - não discriminadas no § 1º do art. 1º;

II - discriminadas no § 1º do art. 1º, cujo remetente não esteja inscrito no CCICMS/PB.

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às operações de que trata o Decreto nº 21.459, de 31 de outubro de 2000.

Art. 6º Normas complementares à aplicação do disposto nesta Lei poderão ser estabelecidas através de Ato do Poder Executivo.

Art. 7º Aplicam-se a esta Lei, no que couber, as normas estabelecidas na Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.

Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação.

Em síntese, a entidade-requerente argumenta a incompatibilidade constitucional do texto impugnado com os seguintes fundamentos:

a) Violação do princípio da isonomia, na medida em que o

3

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a

Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

cálculo do tributo devido passou a ser discriminado conforme a origem dos bens (arts. 150, V E 152 da Constituição);

b) Contrariedade à partilha de competência tributária, porquanto é o estado de origem o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias a não contribuinte do imposto, e o respectivo cálculo deve utilizar a alíquota interna (art. 155, § 2º, VII, b da Constituição);

c) Quebra da Federação, em razão de o Estado da Paraíba ter criado paradoxalmente “imposto de importação doméstico” incompatível com o pacto político exposto na Constituição (arts. 150, I e 155, II da Constituição);

d) Caracterização do uso de tributo com efeito confiscatório, causado pelo aumento imprevisível da carga tributária (art. 150, IV da Constituição);

e) Falta de competência para tributar simples operações de circulação de bens, classe que compreende as mercadorias, mas a elas não se limita (art. 155, II da Constituição).

Ante o exposto, pede-se a concessão de medida cautelar, para suspender os efeitos do texto impugnado até o julgamento final desta ação. No mérito, pede-se a declaração de inconstitucionalidade da Lei 9.582/2011.

É o relatório.

Em caráter excepcional, diante da gravidade do quadro narrado e da proximidade do recesso nesta Suprema Corte, examino o pedido de medida cautelar (cf., e.g., ADI 4.598-MC, rel. min. Luiz Fux, decisão monocrática, DJe de 1º.08.2011 e a ADI 4.477-MC, rel. min. Ellen Gracie, decisão monocrática, DJ e de 1º.02.2011).

A matéria exposta nesta ação direta é análoga ao quadro examinado no julgamento da medida cautelar pleiteada e concedida nos autos da ADI 4.565-MC, de minha relatoria.

Referido precedente foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE

4

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

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).

DUPPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO).

GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO).

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois:

- (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais;
- (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial;
- (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário.

Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.” (ADI 4.565-MC, rel. min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ e de 27.06.2011).

A mesma densa probabilidade de procedência se faz presente nesta ação direta de inconstitucionalidade, em razão da simetria entre os quadros fáticos-jurídicos examinados.

5

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

Em relação ao risco à prestação jurisdicional pelo decurso de tempo, anoto que essa espécie de legislação retaliatória tem se alastrado pela Federação, com base no Protocolo ICMS 21/2011, firmado por alguns estados-membros no âmbito do Confaz (Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal).

É impossível alcançar integração nacional sem harmonia tributária. Adequado ou não, o modelo escolhido pelo Constituinte de 1988 para prover essa harmonia e a indispensável segurança jurídica se fixou na “regra da origem” (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). O Confaz ou cada um dos estados-membros singelamente considerados não podem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação dessa regra.

Por outro lado, além da segurança jurídica institucional, a retaliação unilateral prejudica o elemento mais fraco da cadeia de tributação, que é o consumidor.

Em princípio, os comerciantes têm alguma flexibilidade para repassar o aumento da carga tributária aos consumidores, mediante composição de preços. Porém, nem todos os consumidores serão capazes de absorver esses aumentos. Aqueles que o fizerem terão ainda de

enfrentar um obstáculo com cuja validade não me comprometo, imposto pela conjugação da regra do art. 166 do CTN com a legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores pagos indevidamente. Como a pessoa que suportou a carga econômica do tributo não tem legitimidade para pleitear a restituição, e se costuma exigir dos vendedores a obtenção de autorizações individuais dos consumidores para formulação desse pedido, a tendência é que o recolhimento indevido se torne fato consumado de difícil reversão.

Dada a evidente presença do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, tudo recomenda a concessão imediata da medida cautelar.

Ante o exposto, AD REFERENDUM do Plenário, concedo a medida cautelar pleiteada, para suspender ex tunc a aplicação da Lei 9.582/2011,
6

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ADI 4.705 MC / DF

do Estado da Paraíba (art. 10, § 3º da Lei 9.868/1999).

A medida liminar ora concedida não impede que o Estado da Paraíba exerça seu poder de fiscalização, destinado a apurar os créditos tributários que julga serem válidos, para evitar suposta decadência. Esse exercício deverá ocorrer em prazo módico e com instrumentos razoáveis e proporcionais, de modo a não caracterizar sanção política (cf., e.g., o RE 591.033, rel. min. Ellen Gracie, Pleno, DJ e de 25.02.2011).

Comunique-se com urgência o teor desta decisão ao governador do Estado da Paraíba e à respectiva Assembleia Legislativa.

Solicitem-se informações aos requeridos, que deverão ser prestadas no prazo de trinta dias.

Após, abra-se vista dos autos sucessivamente ao advogado-geral da União e ao procurador-geral da República.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 19 de dezembro de 2011.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

Documento assinado digitalmente

7

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 1653740.

ANEXO III

TJBA – DIÁRIO DA JUSTIÇA ELETRÔNICO – Nº 412 - Disponibilização: Sexta-feira, 4 de fevereiro de 2011 Cad 1 / Página 14

TRIBUNAL PLENO

MANDADO DE SEGURANÇA Nº. 0001334-74.2011.805.0000-0 - SALVADOR

IMPETRANTE : B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO.

ADVOGADO : OAB/BA 12216 - TONY VALERIO DOS SANTOS

FIGUEREDO

IMPETRADOS : GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA E SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA.

RELATOR : DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO

DECISÃO

Cuida-se de ação mandamental preventiva, com pedido de liminar, impetrado por B2W - Companhia Global do Varejo, contra as autoridades indicadas, referente à cobrança de ICMS na entrada de mercadorias no Estado da Bahia. Alega que atua no ramo do comércio varejista de bens de consumo, realizando suas atividades principalmente pela internet e por telemarketing; possui sede no Estado do Rio de Janeiro, mas todo o seu estoque fica centralizado no Estado de São Paulo, de onde são feitas as vendas e de onde saem seus produtos, para entrega em todo o território brasileiro.

Afirma que recolhe o ICMS para o Estado de São Paulo, mesmo em se tratando de operações interestaduais, por força do regramento jurídico sobre o imposto, que estabelece como fato gerador a venda da mercadoria, consumada pela saída do bem do estabelecimento do vendedor, sendo surpreendida com nova e inconstitucional hipótese de incidência do tributo, instituída pelo Decreto Estadual 12.534/2010 (art. 352-B), que começou a vigorar em 01/02/2011. Pede liminar, para suspender a aplicação do art. 352-B do RICMS/BA.

É o que interessa relatar.

Reza o art. 7º, inciso III, da Lei 12.016/2009 que:

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar

a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Os argumentos trazidos na exordial são relevantes, considerando a disciplina do ICMS inserta na Constituição Federal de 1988.

Já existe previsão sobre as hipóteses de incidência do imposto nas operações interestaduais, quando se trata de consumidor

final que não seja contribuinte do referido tributo, que se dissocia da nova regra estatuída pelo Decreto Estadual hostilizado e induz à indevida bitributação.

Evidencia-se, portanto, e à primeira vista, a fumaça do bom direito, um dos requisitos necessários ao deferimento da medida de urgência.

O perigo da demora também se revela manifesto, considerando as possíveis apreensões de mercadorias advindas do Estado

remetente, ou atraso na entrega ao consumidor final, em face do não recolhimento antecipado do

imposto questionado.

Ressalte-se que o fisco estadual não terá maiores prejuízos, vez que poderá exigir o imposto, pelos meios legais que tem ao seu dispor, caso seja ao final denegada a segurança.

Assim, com fulcro no art. 7º, III da Lei 12.016/2009, concedo a liminar, na forma estritamente requerida na exordial, até ulterior deliberação.

Determino que sejam notificadas as autoridades coatoras, dando-lhes ciência da presente decisão e para que prestem as informações necessárias.

Cite-se o Estado da Bahia, para compor a lide.

Intime-se. Publique-se.

Salvador, 03 de fevereiro de 2011.

DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO

RELATOR

TRIBUNAL PLENO

MANDADO DE SEGURANÇA Nº. 0000272-67.2009.805.000-0- SALVADOR

IMPETRANTES : ARILANO KLEBER MEDEIROS BOTELHO

ADVOGADO : OAB/BA 14605 VINICIUS SIDARTA U. RIBEIRO LIMA E OUTROS

IMPETRADO : GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA

LITISCONSORTE ATIVO: ANTONIO ALVARO RAMOS SANTANA SCHRAMM E OUTRAS PARTES

RELATOR : DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO

DESPACHO

Aguarde-se resposta do ofício de fl. 504.

Salvador, 03 de fevereiro de 2011.

DES. ANTONIO PESSOA CARDOSO

RELATOR