

“SOUTH DAKOTA V. WAYFAIR” E O CONFLITO ORIGEM-DESTINO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO BRASILEIRO

“SOUTH DAKOTA V. WAYFAIR” AND THE SOURCE-DESTINATION CONFLICT IN BRAZILIAN E-COMMERCE

Daniel Vieira Marins*
Gustavo da Gama Vital de Oliveira**

*Doutor em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Direito da Administração Pública pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Email: Daniel.marins@gmail.com

** Doutor em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Graduado em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Email: ggamav@gmail.com

Como citar: MARINS, Daniel Vieira. DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. “South Dakota v. Wayfair” e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 24, n. 3, p. 195-210, nov. 2020. DOI: 10.5433/2178-8189.2020v24n3p195. ISSN: 2178-8189

Resumo: O caso “*South Dakota v. Wayfair*” alterou, de forma profunda, o federalismo fiscal americano, bem como a aplicação das normas de Direito Tributário nos Estados Unidos. Assim, a partir da análise da decisão da Suprema Corte americana (que decidiu que os Estados nos quais residem os consumidores de vendas realizadas pela Internet poderiam exigir impostos sobre bens e serviços nas operações interestaduais, sendo desnecessária a presença física das empresas nestas unidades da federação), é realizada uma comparação com a realidade do comércio eletrônico no Brasil, em especial no que se refere à Emenda Constitucional nº 87/2015. Além disso, são analisados atos normativos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, demonstrando que o conflito origem-destino também é uma preocupação atual da União Europeia. Por fim, conclui-se que o caso “*South Dakota v. Wayfair*” e a discussão da tributação do ICMS no destino no comércio eletrônico (Emenda Constitucional nº 87/2015) devem ser entendidos dentro do atual contexto dos desafios da tributação na economia digital.

Palavras-chave: Direito Tributário. Federalismo Fiscal. Economia digital. ICMS. Praticabilidade.

Abstract: The “*South Dakota v. Wayfair*” case profoundly altered American fiscal federalism as well as the application of US Tax Law. Thus, based on an analysis of the decision of the US Supreme Court (which ruled that the states in which the consumers of Internet sales reside could demand taxes on goods

and services in interstate operations, and that the physical presence of the companies in these units of the federation is unnecessary), a comparison is made with the reality of e-commerce in Brazil, especially with regard to Constitutional Amendment No. 87/2015. In addition, normative acts of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) are analyzed, demonstrating that origin-destination conflict is also a current concern of the European Union. Finally, it is concluded that the case "South Dakota v. Wayfair" and the discussion of taxation of ICMS on destination in electronic commerce (Constitutional Amendment No. 87/2015) should be understood within the current context of the challenges of taxation in the digital economy.

Keywords: Tax Law. Fiscal Federalism. Digital economy. ICMS. Practicability.

INTRODUÇÃO

Em junho de 2018, a Suprema Corte americana proferiu uma decisão que alterou o planejamento tributário de todas as grandes empresas de comércio eletrônico nos Estados Unidos. No caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”, a Corte Constitucional americana decidiu que os Estados nos quais residem os consumidores de vendas realizadas pela Internet poderiam exigir impostos sobre bens e serviços nas operações interestaduais, sendo desnecessária a presença física das empresas nestas unidades da federação. Assim, foram superados os entendimentos fixados em “*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*” e em “*Quill Corp. v. North Dakota*”, que interpretavam de forma diferente a “Cláusula de Comércio” (“*Commerce Clause*”), aplicando a regra da presença física como parâmetro para a definição da competência tributária para a cobrança de tributos sobre compra e venda de produtos e serviços em operações interestaduais.

O novo posicionamento da Suprema Corte foi publicado em diversos meios de comunicação dos Estados Unidos, sendo reconhecido como um divisor de águas no comércio eletrônico no país. A partir da orientação fixada em “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”, os consumidores das gigantes de vendas pela Internet sofrerão o impacto do aumento da carga tributária nas operações interestaduais, enquanto pequenas empresas obterão ganhos de competitividade, em razão da eliminação de verdadeira ausência de tributação sobre o consumo, existente até então, decorrente da aplicação da regra da presença física.

Mas em que consistia a regra anterior à decisão do caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”? Quais eram os parâmetros utilizados a partir de “*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*” e de “*Quill Corp. v. North Dakota*”? Quais as razões de fato e de direito que fizeram a Suprema Corte superar o entendimento anterior?

Paralelamente, ante a extrema relevância do tema no que tange aos impactos fiscais sobre o comércio eletrônicos nos Estados Unidos, indaga-se: quais seriam os reflexos das razões de decidir no caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*” sobre a realidade brasileira? Quais foram os problemas identificados nas operações interestaduais nos Estados Unidos que também existem no Brasil? E até que ponto os questionamentos apresentados no caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*” e a orientação fixada pela Suprema Corte americana podem ser utilizados no Brasil para organizar o comércio eletrônico interestadual, preservando o federalismo fiscal, a praticabilidade e a concorrência empresarial.

No presente artigo, os autores pretendem, em primeiro lugar, traçar as linhas gerais do caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”, abordando o histórico legal do tema, os fundamentos jurídicos utilizados pela Suprema Corte e as razões de fato e de direito que levaram o Tribunal a rever o posicionamento anterior. Em um segundo momento, é analisada a realidade do comércio eletrônico no Brasil, comparando-a com as dificuldades enfrentadas nos Estados Unidos e com as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, sendo também observado até que ponto o caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*” pode influenciar o ordenamento jurídico pátrio, seja no que se refere às alterações legislativas, seja no que tange aos protocolos do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

1 A REGRA DA "PRESENÇA FÍSICA": DOS CASOS "NATIONAL BELLAS HESS, INC. V. DEPARTMENT OF REVENUE OF ILLINOIS" E "QUILL CORP. V. NORTH DAKOTA" ATÉ O SURGIMENTO DE "SOUTH DAKOTA V. WAYFAIR, INC"

Até o julgamento de "*South Dakota v. Wayfair, Inc*", a Suprema Corte dos Estados Unidos adotava o entendimento de que, à luz da "*Commerce Clause*", um Estado não poderia exigir que um vendedor, sem uma presença física naquele Estado, recolhesse e pagasse impostos sobre a venda de bens aos seus residentes ("*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*", 1967). Este posicionamento foi questionado novamente vinte e cinco anos depois, no caso "*Quill Corp. v. North Dakota*" (1992), tendo-se, contudo, mantido a regra da presença física no Estado de domicílio do comprador.

A ideia central era a seguinte: um vendedor, cuja única conexão com os clientes no Estado fosse por uma transportadora comum ou por correio, não dispunha de contatos mínimos necessários com o Estado em que residisse o comprador, à luz da chamada "cláusula do devido processo" e da "*Commerce Clause*". Isto porque um dos requisitos para o reconhecimento da validade do imposto em operações interestaduais de bens e serviços é que a tributação tenha nexos causal, ou conexão negocial, com o Estado. E, para tanto, no caso "*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*", foi assentado pela Suprema Corte que, ao menos até que o varejista mantivesse uma presença física no Estado, o Estado não teria o poder de exigir que o varejista recolhesse um imposto estadual ou local (UNITED STATES, 2018, p. 2). À época, entendia-se como presença física a existência de lojas de varejo, procuradores ou representantes comerciais ou propriedades dentro de um Estado, de modo que, sem uma destas presenças físicas, careceria o Estado de poder tributário para exigir o imposto na operação interestadual de bens e serviços (UNITED STATES, 2018, p. 8).

Paralelamente, no caso "*Quill Corp. v. North Dakota*", apesar de ser afastada a interpretação anterior da "cláusula do devido processo", manteve-se a aplicação da "Cláusula de Comércio", sendo afirmado que o imposto deve ter um "nexo substancial" com a atividade a ser tributada – o que seria revelado pela regra da presença física (UNITED STATES, 2018, p. 2). Na realidade, a Suprema Corte se orientou com base no precedente "*Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*" (1977), quando foi definido que os Estados poderiam tributar o comércio interestadual desde que (i) o imposto se aplique a uma atividade com nexos substancial (causal) com o Estado; (ii) que o tributo seja partilhado (distribuído) de maneira justa; (iii) que o tributo não discrimine o comércio interestadual; e (iv) que o tributo seja razoavelmente relacionado com os serviços prestados pelo Estado (UNITED STATES, 2018, p. 8). Assim, no caso "*Quill Corp. v. North Dakota*", foi entendido que o "nexo substancial" ainda deveria ser a presença física, a qual evitaria encargos indevidos sobre o comércio interestadual (UNITED STATES, 2018, p. 9).

Com o passar dos anos, o parâmetro da presença física, que já era questionado à época do julgamento de "*Quill Corp. v. North Dakota*" (três magistrados da Suprema Corte votaram pela

rejeição da presença física como elo de relação entre o tributo e o “nexo substancial”), passou a ser entendido como uma forma de distorcer o mercado. Isto porque, a partir desse julgamento, foi criada uma lacuna ou brecha legal (“*loophole*”) na tributação sobre vendas “*online*”, a qual confere às empresas de fora do Estado uma vantagem fiscal (UNITED STATES, 2018, p. 9-10).

Na realidade da Dakota do Sul, a Secretaria de Fazenda afirmou que a perda de receita no Estado, pela não tributação de operações interestaduais de bens e serviços com a regra da presença física, alcança entre 48 e 58 milhões de dólares por ano, sendo que, por não possuir imposto de renda estadual, o Estado se mantém, fundamentalmente, de receitas oriundas dos “*sales and use taxes*” para financiar a prestação de serviços públicos essenciais (UNITED STATES, 2018, p. 2-3). Assim, em 2016, o Estado da Dakota do Sul editou uma lei que exigiu que os vendedores de fora do Estado pagassem o imposto sobre vendas “como se o vendedor tivesse uma presença física no Estado”. Observe-se que a lei se aplica apenas aos vendedores que, anualmente, (a) entreguem mais de cem mil dólares em bens ou serviços para consumidores que residam no Estado ou (b) realizem duzentas ou mais transações, individualmente consideradas, para a entrega de bens ou serviços no Estado (UNITED STATES, 2018, p. 3).

A fim de preservar a validade e aplicabilidade da lei, o Estado da Dakota do Sul ajuizou uma ação declaratória com “obrigação de fazer” (registro de licenças para recolher e pagar o imposto sobre vendas), tendo, como réus, três grandes empresas que atuam no comércio eletrônico: Wayfair, Inc. (líder de vendas *online* de itens e móveis para residências e com receita de 4,7 bilhões de dólares em 2017), Overstock.com, Inc. (uma das principais varejistas *online* do país, com receita de mais de 1,7 bilhão de dólares em 2017) e Newegg, Inc. (uma das principais varejistas *online* de produtos eletrônicos dos Estados Unidos). Ao receber a ação judicial, a Suprema Corte da Dakota do Sul afirmou que a nova lei não sobreviveria aos precedentes de “*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*” (1967) e “*Quill Corp. v. North Dakota*” (1992), de modo que indagou à Suprema Corte dos Estados Unidos se, diante da atual realidade econômica, ela não poderia rever os mencionados precedentes judiciais (UNITED STATES, 2018, p. 4).

Como se sabe, a Suprema Corte americana, em 21 de junho de 2018, liderada pelo *Justice Kennedy* (e seguido pelos magistrados Ginsburg, Alito, Gorsuch e Thomas), reformou o entendimento fixado nos precedentes “*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*” e “*Quill Corp. v. North Dakota*”, afirmando que a presença física, nos moldes anteriores, não poderia mais subsistir como forma de demonstrar o nexos substancial entre a atividade a ser tributada e o Estado tributante. Assim, foi reconhecida a constitucionalidade da nova lei da Dakota do Sul, alterando-se a forma de tributação no comércio eletrônico interestadual (UNITED STATES, 2018, p. 4-5).

2 OS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO DA DECISÃO PROFERIDA NO CASO “*SOUTH DAKOTA V. WAYFAIR, INC*”

A decisão da Suprema Corte que declarou superados os precedentes de “*National Bellas*

Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois” e “*Quill Corp. v. North Dakota*”, teve com razões de decidir, resumidamente, os seguintes fundamentos: (i) a regra da presença física não é uma interpretação necessária do requisito “nexo substancial” do caso “*Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*”; (ii) a interpretação do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” cria, e não resolve, distorções de mercado, pois, na prática, houve a criação jurisprudencial de uma espécie de “paraíso fiscal” para as empresas, as quais limitam sua presença física em um Estado, mas vendem seus bens e serviços para os consumidores de outras unidades da Federação; (iii) a interpretação do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” também impõe um tipo de distinção arbitrária e formalista que os precedentes modernos da “Cláusula de Comércio” da Suprema Corte rejeitam em favor de uma análise caso a caso dos propósitos e efeitos de cada lei; (iv) a regra da presença física do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” é evidentemente artificial, tendo em vista o dia-a-dia das práticas de *marketing* e de distribuição de produtos e serviços na economia moderna; (v) a regra da presença física, construída nos casos mencionados acima, também é uma imposição extraordinária do Poder Judiciário sobre a autoridade dos Estados para cobrar impostos e executar funções públicas essenciais; e (vi) o princípio do “*stare decisis*” não pode dar sustentação jurídica à proibição da Corte quanto ao exercício válido de um poder soberano dos Estados quando ficar claro que as decisões da “Cláusula de Comércio” do próprio Tribunal proíbem, equivocadamente, que os Estados exerçam seus legítimos poderes de soberania – em especial, tendo em vista a revolução provocada pela Internet e pela expansão do comércio eletrônico (UNITED STATES, 2018, p. 2-4).

De início, a Suprema Corte ressaltou que a presença física não é necessária para se criar um “nexo substancial”. Na orientação jurisprudencial anterior, havia a preocupação de que, sem a regra da presença física, a tributação de um Estado poderia sobrecarregar indevidamente o comércio interestadual, em virtude dos varejistas serem obrigados a recolher impostos em milhares de jurisdições diferentes. Contudo, nos dias atuais, em que a economia é orientada pela Internet e por novas tecnologias, os custos de *compliance* não são relacionados com a presença física em um Estado. Como exemplo, a Suprema Corte cita o seguinte caso: uma empresa com um vendedor em cada Estado deve recolher impostos sobre vendas em todas as jurisdições nas quais os produtos são entregues; no entanto uma empresa com 500 pessoas em uma localização central e um *site* acessível em todos os Estados não precisa recolher impostos sobre vendas idênticas em todo o país. Ou seja, à luz do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*”, pequenas e médias empresas com presenças físicas diversas seriam igualmente ou mais sobrecarregadas por custos de *compliance* do que grandes empresas de comércio eletrônico, o que evidencia a fragilidade da regra da presença física (UNITED STATES, 2018, p. 12).

Somando-se a isso, a Suprema Corte defendeu que a “Cláusula de Comércio” não tem o propósito de liberar os envolvidos no comércio interestadual da sua parcela justa na carga tributária, muitos menos de permitir que o Poder Judiciário crie distorções de mercado. E, neste aspecto, a regra da presença física não atende a uma justa livre concorrência, pois as empresas locais ou aquelas com presença física em vários Estados terão desvantagens competitivas em relação às empresas de vendas à distância (“*remote sellers*”). Desta forma, o critério da presença

física garante um benefício competitivo (e fiscal) para certas empresas tão somente em razão da forma organizacional que elas tenham escolhido, o que entra em conflito com o restante da jurisprudência do Tribunal, a qual busca sempre prevenir a discriminação entre empresas. Por conseguinte, entendeu-se que é necessário se rejeitar a regra da presença física justamente para se assegurar que vantagens competitivas artificiais não sejam criadas pelos precedentes da Suprema Corte (UNITED STATES, 2018, p. 12-13).

A artificialidade da regra da presença física também foi duramente criticada pela Suprema Corte americana, em especial quando, atualmente, se está diante de práticas de *marketing* e de distribuição de bens e serviços realizadas em uma economia moderna, orientada pelo comércio eletrônico. Sob o prisma da crescente venda de produtos e serviços pela Internet, não faz sentido um único funcionário ou um único depósito criar um “nexo substancial” e aspectos “físicos” da difundida tecnologia moderna difundida não criarem o mesmo elo. No comércio eletrônico, pode-se dizer que a presença física é revelada pelos *sites* acessados nos computadores dos consumidores, pelos *cookies* gravados em seus *hard drives* ou pelo *download* de aplicativos fornecidos pelas empresas para uso em *smartphones*. Na realidade, tal como observado pela Suprema Corte, as dramáticas mudanças tecnológicas e sociais da nossa economia cada vez mais interconectada significam que os compradores estão mais próximos da maioria dos grandes varejistas do que antes – independentemente do quão perto ou longe esteja a loja mais próxima. Como exemplo, são destacados os envios de propaganda e os acessos instantâneos aos consumidores pela Internet, bem como o *showroom* virtual, no qual é possível se mostrar de forma mais clara e detalhada o estoque de produtos, criando-se maiores oportunidades de interação entre consumidor e vendedor do que seria possível em lojas locais. Logo, não deveria mais a Suprema Corte manter uma regra que ignora as substanciais conexões virtuais entre os varejistas do comércio eletrônico e os Estados em que se localizam seus consumidores (UNITED STATES, 2018, p. 14-15).

Outro ponto importante levantado pela Suprema Corte – especialmente no que tange ao federalismo fiscal – diz respeito à imposição extraordinária do Poder Judiciário sobre a autoridade dos Estados para cobrar impostos e executar funções públicas essenciais, ocorrida a partir da aplicação da regra da presença física fixada nos precedentes do Tribunal. Durante o caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc*”, nada mais do que quarenta e um Estados, dois Territórios e o Distrito de Columbia pediram a rejeição da tese formulada em “*Quill Corp. v. North Dakota*”, seja em razão da regra da presença física interferir nas escolhas feitas pelos governos estaduais nas suas políticas fiscais e tributárias, seja pelo fato de a regra permitir que, de forma ilegítima e injusta, as empresas de vendas à distância (“*remote sellers*”) escapem da obrigação de pagar impostos legais. Neste aspecto, o Tribunal, ao acolher os argumentos do Estado da Dakota do Sul, observa que a Wayfair, em suas propagandas para venda de mobílias residenciais, apresenta a imagem de casas tranquilas com o atrativo de que os seus produtos são adquiridos sem a cobrança de “*sales taxes*”. Contudo, a empresa ignora, em sua oferta sutil para ajudar na evasão fiscal, que a criação de uma casa dos sonhos pressupõe governos locais e estaduais solventes. Isto porque são os impostos estaduais (i) que financiam os departamentos de polícia e os corpos de bombeiros que protegem as casas que

contêm os móveis de seus clientes e que garantem que os bens sejam entregues com segurança; (ii) que mantêm as vias públicas e os serviços municipais que permitem a comunicação e o acesso aos clientes; (iii) que apoiam as instituições bancárias locais a fim de viabilizar transações de crédito e os Tribunais para garantir a cobrança do preço de compra. Assim, ao fim e ao cabo, nota-se que a regra da presença física cria vantagens arbitrárias em favor das empresas de vendas à distância em relação aos seus competidores que recolhem os "state sales taxes", o que enfraquece a confiança da população no sistema tributário. Dessa forma, o entendimento anterior do caso "*Quill Corp. v. North Dakota*" prejudica não só o federalismo – em virtude da limitação da capacidade de os Estados buscarem prosperidade a longo prazo – como também a economia de livre mercado, pois a regra da presença física tem impedido que os participantes do mercado possam competir em igualdade de condições (UNITED STATES, 2018, p. 16-17).

Por outro lado, ao justificar a alteração da "*stare decisis*" no que tange à proibição de os Estados exercerem seus poderes de soberania no sistema federal americano, a Suprema Corte afirmou que as mudanças sistêmicas e estruturais de longo alcance na economia, provocadas pela "Era Cibernética", fizeram com que as conclusões do caso "*Quill Corp. v. North Dakota*" se tornassem erros ainda mais danosos. Isto porque, em 1992, menos de 2% (dois por cento) dos americanos tinham acesso à Internet, tendo este percentual aumentado para 89% (oitenta e nove por cento) nos dias atuais.

Paralelamente, à época do caso "*Quill Corp. v. North Dakota*", não se poderia vislumbrar que, em vinte cinco anos, o maior varejista mundial seria uma empresa de vendas à distância ("*remote sellers*"), no caso, a Amazon, que ultrapassou a Wal-Mart. Aliás, a drástica alteração da dinâmica da economia americana pode ser justificada pelos seguintes dados: (a) em 1992, as vendas por correspondência alcançavam o total de 180 bilhões de dólares, enquanto que, em 2017, apenas as vendas no varejo por meio do comércio eletrônico foram estimadas em 453,5 bilhões de dólares – sendo que, combinadas com as vendas à distância tradicionais, o total ultrapassou meio trilhão de dólares; (b) desde que o Departamento de Comércio começou a monitorar as vendas de comércio eletrônico, estas operações aumentaram dez vezes, de 0,8% (zero vírgula oito por cento) para 8,9% (oito vírgula nove por cento) do total de vendas no varejo nos Estados Unidos – sendo que, em 2017, o comércio eletrônico cresceu quatro vezes mais do que o varejo tradicional, não havendo qualquer sinal de diminuição no ritmo de crescimento; e (c) a forte expansão do comércio eletrônico aumentou o déficit de receita enfrentado pelos Estados que buscam arrecadar seus impostos sobre vendas e serviços, o que pode ser demonstrado pelo fato de, em 1992, se ter estimado que os Estados estivessem perdendo entre 694 milhões e 3 bilhões de dólares por ano em receitas de "*sales and use taxes*" como resultado da regra da presença física – estimativas que, nos dias de hoje, variam de 8 a 33 bilhões de dólares (UNITED STATES, 2018, p. 17-19).

Por fim, em favor da aplicação da legislação questionada pelas empresas de comércio eletrônico, a Suprema Corte observou que a lei da Dakota do Sul oferece aos pequenos comerciantes um grau razoável de proteção, uma vez que a lei, além de não ser retroativa, exige que a empresa recolha e pague o imposto sobre vendas e uso somente se realizar uma quantidade considerável

de negócios no Estado (venda de produtos e serviços que alcancem mais de cem mil dólares por ano ou realizem duzentas ou mais transações individuais de entregas de bens ou serviços dentro do Estado anualmente).

Ademais, a Dakota do Sul – tal como mais de vinte Estados da federação americana – é parte do “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*”, o qual (i) padroniza os impostos para reduzir os custos administrativos e de *compliance*; (ii) exige uma administração tributária única em nível estadual, com definições uniformes de produtos e serviços e de estruturas de alíquotas simplificadas; (iii) fornece aos vendedores o acesso ao *software* de administração de impostos de vendas pago pelo Estado; e (iv) permite que os vendedores que optem por usar esse *software* estejam imunes a passivos de auditoria (UNITED STATES, 2018, p. 22-23). Logo também são afastadas a ameaça de risco às pequenas empresas e “*start-ups*” em razão da complexidade dos sistemas tributários estaduais e a ocorrência de discriminação contra o comércio eletrônico interestadual, pois, além dos números mínimos de valor de negócios e de operações individuais realizados anualmente constantes da lei da Dakota do Sul, se verifica que o “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*” garante a aplicação do princípio da praticabilidade em favor dos contribuintes nas vendas à distância.

3 O CONFLITO ORIGEM X DESTINO E O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL

O Brasil experimentou polêmica semelhante à descrita acima, envolvendo a tributação das vendas de mercadorias realizadas pela Internet. Isto porque a Constituição Federal de 1988, em sua redação original, estabelecia que o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem da venda quando realizada a consumidor final localizado em outro Estado (vide art. 155, §2º, VII).

Como as empresas de vendas pela Internet estão localizadas nos grandes centros econômicos do país (especialmente em São Paulo e no Rio de Janeiro), os demais Estados da federação reclamavam da injustiça da regra, pois resultava na concentração da arrecadação tributária nas unidades da Federação mais ricas.

Em reação a tal cenário, dezenove Estados aprovaram, em 2011, o Protocolo 21 do CONFAZ, assegurando ao Estado de destino da mercadoria uma parcela da arrecadação do ICMS. O fato resultou em aumento da carga tributária da operação, visto que o Estado de origem continuou a tributar a operação nos termos preconizados pela Constituição Federal. Consequentemente, o Supremo Tribunal Federal considerou, no julgamento das ADI nº 4628 e nº 4713, o Protocolo 21 do CONFAZ inconstitucional, declarando o manifesto conflito entre a regra do protocolo e os termos da Constituição Federal.

O movimento dos Estados que se julgavam prejudicados com a concentração da tributação na origem acabou por culminar com a edição, em 2015, da Emenda Constitucional nº 87, que mudou radicalmente o critério até então existente, estabelecendo que o ICMS, após um período de transição, será devido ao Estado de destino da mercadoria.

Efetivamente, se a regra não fosse alterada, haveria uma concentração cada vez maior da arrecadação do ICMS nos Estados de origem das empresas que praticam o comércio eletrônico. Considerando que a maioria das sedes das principais empresas varejistas do país estão nos Estados mais ricos da federação, a regra anterior claramente não favorecia os Estados economicamente mais fracos.

Assim como nos Estados Unidos, no Brasil houve um aumento progressivo na proporção das vendas *online* e, conseqüentemente, uma diminuição muito significativa no percentual das vendas em lojas físicas. Trata-se de fenômeno que diminuiu bastante o poder de barganha dos Estados na atração de investimentos por meio da "guerra fiscal" (MARINS; OLIVEIRA, 2017, p. 250-272), que é baseada na regra da tributação na origem. Considerando que o princípio do destino, a partir da edição da Emenda Constitucional n° 87, regulará a maioria substancial das vendas (as quais, cada vez mais, serão feitas pela Internet), a diminuição da carga tributária do ICMS na origem não terá mais, como antes, o poder de atrair tantas empresas para a instalação de seus estabelecimentos em Estados com tributação favorecida.

Apesar de ser justificada a correção da nova regra da tributação no destino no comércio eletrônico, o novo critério acabou trazendo diversas dificuldades práticas para os vendedores remotos de mercadorias – tal como passará a ocorrer com os "*remote sellers*", nos Estados Unidos, após a decisão do caso "*South Dakota v. Wayfair*". Isto porque, antes da Emenda Constitucional n° 87, o vendedor estabelecido, por exemplo, em Minas Gerais, poderia efetuar vendas para os vinte e seis Estados da federação, com a obrigação de efetuar o recolhimento do imposto estadual apenas para o Estado de origem (no caso, em Minas Gerais). Com a mudança da Emenda Constitucional n° 87, o mesmo vendedor estabelecido em Minas Gerais terá o ônus excessivo de viabilizar o recolhimento do ICMS em todos os Estados de destino de suas mercadorias.

Trata-se, portanto, de uma obrigação evidentemente desproporcional, especialmente para os pequenos comerciantes, de forma que atualmente há diversos debates, inclusive em sede legislativa, sobre quais medidas podem ser adotadas para simplificar o cumprimento de tais obrigações. Nota-se aqui mais uma semelhança do problema brasileiro com a experiência estadunidense relatada anteriormente, devendo-se, no entanto, destacar que, no caso da lei da Dakota do Sul, há um grau razoável de proteção aos pequenos comerciantes – medida esta inexistente, até o momento, na Emenda Constitucional n° 87. Isto porque a lei da Dakota do Sul, além de não ser retroativa, exige que a empresa recolha e pague o imposto sobre vendas e uso apenas se houver a venda de produtos e serviços que alcancem mais de cem mil dólares por ano ou a realização de duzentas ou mais transações individuais de entregas de bens ou serviços dentro do Estado anualmente. Logo, verifica-se que, no precedente "*South Dakota v. Wayfair*", houve a preocupação com a praticabilidade da tributação, tendo em vista à forma de aplicação do princípio do destino, o qual foi sopesado com as regras da lei da Dakota do Sul e do "*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*".

Em todo caso, em 2016, o Supremo Tribunal Federal, por decisão monocrática do Ministro Dias Toffoli (BRASIL, 2016), concedeu medida liminar para afastar provisoriamente a submissão dos novos critérios trazidos pela Emenda Constitucional n° 87 em relação às empresas sujeitas ao

Simple Nacional.

Nota-se assim a necessidade de que os novos arranjos para a tributação da economia digital precisam ser compatíveis com o parâmetro da neutralidade tributária, que pode ser entendida a partir da exigência de que nenhum tributo pode ocasionar impedimentos de ingresso ou permanência no mercado dos agentes econômicos (SIMM; GONÇALVES, 2018, p. 46).

4 A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO E AS PREOCUPAÇÕES COM A PRATICABILIDADE

Pode-se dizer que, apesar das peculiaridades do sistema tributário brasileiro, o entendimento do precedente “*South Dakota v. Wayfair*” traz reflexões muito importantes para a interpretação da tributação do comércio eletrônico no Brasil, especialmente a partir da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Duas ideias centrais estão presentes nas duas hipóteses descritas: a tendência da tributação no destino no comércio eletrônico e a preocupação com a praticabilidade de tal opção. As duas impressões revelam, ademais, tendências verificadas na discussão mundial sobre a tributação da economia digital.

No que tange à aplicação do princípio do destino aos impostos sobre o consumo, deve-se destacar que o destino já é considerado como critério fundamental no imposto sobre o valor agregado (IVA), não só na União Europeia, mas também nos quase duzentos países que se baseiam nesse modelo de tributação (PALMA, 2015, p. 377, 380). A ideia central é que, no plano internacional, os países buscam facilitar as suas exportações, de modo que, ao aplicar o princípio do destino aos impostos sobre venda de mercadorias, se atende melhor à intenção de facilitar a circulação de mercadorias, o que é bem atendido pelo IVA, também chamado de imposto sobre valor acrescentado, que também assegura a neutralidade na tributação (PALMA, 2015, p. 384).

A indicação da possibilidade de tributação no destino em relação aos impostos que incidem em operações de circulação de bens também já se mostrou evidente no caso *Amazon.com, LLC et al. v. New York State Department of Taxation and Finance et al*, julgado em 2009 pela Corte de Apelações de Nova Iorque.

Na hipótese, a empresa buscava ver reconhecida a invalidade de lei local que exigia o recolhimento da *sales tax* nas vendas decorrentes de espaços publicitários que estavam hospedados em *sites* locais de Nova Iorque, justamente porque não vislumbrava na hipótese qualquer nexo substancial com o local de destino que pudesse autorizar a tributação. Todavia, a Corte de Nova Iorque rejeitou a alegação, pois considerou que a empresa buscava divulgar seus anúncios em páginas eletrônicas que fossem especificamente voltadas para o mercado consumidor do Estado, o que revelava um peso de significativa importância do local de consumo dos bens, tornando a tributação justificada.

Já no campo específico do comércio eletrônico, a Ação 1 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) faz referência à tributação no destino como uma das soluções possíveis para os desafios da economia digital (BAL; GUTIÉRREZ, 2015, p. 249-280). Nessa linha, assim destaca Sérgio

André Rocha a importância da discussão para o Brasil:

A presente Ação é definitivamente de interesse para o Brasil. Cada vez mais empresas da economia digital estão fazendo negócios no País sem pagar tributos. Este problema está chamando a atenção das autoridades fiscais, que já manifestaram no passado a intenção de criar regras específicas para lidar com esse problema no futuro (ROCHA, 2017, p. 225).

Há, todavia, a preocupação de que o caminho da concentração da tributação no destino (com seus múltiplos mercados consumidores) possa impor excesso de obrigações acessórias para o contribuinte que vende sua mercadoria ou presta serviço na economia digital, que poderia estar antes sujeito apenas ao cumprimento de obrigações no país de sua residência.

André Portella destaca que, na tributação envolvendo atividades desenvolvidas em ambiente digital, a simplicidade deve ser um parâmetro a ser perseguido:

Outro parâmetro a ser observado com respeito ao controle tributário do comércio eletrônico é o da *simplicidade*. A novidade que apresentam as transações pela rede não deve ser motivo para que se promovam normas ou procedimentos que compliquem as atividades dos agentes comerciais, assim como as tarefas das autoridades tributárias. Os procedimentos tributários relacionados com a tarefa de controle devem-se realizar da forma mais simples possível, fomentando a eficácia da arrecadação e evitando a sobrecarga de deveres instrumentais sobre os contribuintes (PORTELLA, 2007, p. 120).

Nessa linha, em 2017, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE mencionou no documento “*International VAT/GST Guidelines*” a preocupação com a possibilidade de que os contribuintes não-residentes possam sofrer um encargo excessivo de regras no mercado consumidor de destino.¹ No mesmo sentido, a OCDE voltou ao tema em 2018, na publicação “*Tax challenges arising from digitalization*”, no qual foi apontada a necessidade de reflexão sobre a necessidade de regimes tributários simplificados no *Value Added Tax – VAT*, considerando a realidade da economia digital.²

Em relação aos impostos diretos sobre a renda das empresas, há também uma crescente importância do critério da tributação no destino. Em 2018, a Comissão Europeia propôs a reflexão sobre a necessidade de edição de novas regras para que os negócios da economia digital possam ser tributados nos locais onde haja uma presença digital significativa, ainda que a empresa não

1 OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*: “3.129. [...] these Guidelines recommend the implementation of a reverse charge mechanism to minimise the administrative burden and complexity for non-resident suppliers, where this is consistent with the overall design of the national VAT system. 3.132. [...] Where traditional registration and compliance procedures are complex, their application for non-resident suppliers of business-to-consumer services and intangibles would risk creating barriers that may lead to non-compliance or to certain suppliers declining to serve customers in jurisdictions that impose such burdens.”

2 OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*: “293. [...] Therefore, the 2015 BEPS Action 1 Report recommends that the foreign supplier be allowed to register for VAT in the market jurisdiction under a simplified registration and compliance regime.”

possua uma presença física no local de consumo.³

A economia digital desafia assim o conceito tradicional de estabelecimento permanente na tributação internacional, que sempre foi baseado na consideração de elementos de ordem física (CALIENDO, 2005, p. 582). O artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE bem revela tal entendimento, calcado na teoria da *pertença econômica* (XAVIER, 2015, p. 632). Nessa linha, Alberto Xavier alerta para o desafio que o comércio eletrônico impõe ao conceito de estabelecimento permanente:

Ora, no comércio eletrônico a “invisibilidade” decorrente da nova fisionomia dos instrumentos equiparáveis ao estabelecimento clássico constitui motivo de séria preocupação, especialmente para os estados da fonte, onde se localizam os compradores, que receiam uma perda substancial de suas receitas fiscais (XAVIER, 2015, p. 640).

Com efeito, as realidades do comércio eletrônico e da economia digital em geral revelam que o mercado consumidor não pode mais ser desprezado, sendo, ao contrário, um relevante elemento de conexão para justificar a tributação no destino. Daí o porquê de Sérgio André Rocha assentar que:

Na verdade, um dos grandes atrativos do mercado global atual é exatamente a existência de um mercado consumidor com poder aquisitivo, razão pela qual diversas empresas da “velha economia” vêm ao Brasil realizar negócios e auferir rendimentos que não seriam realizáveis em suas economias com mercados consumidores saturados (ROCHA, 2013, p. 98).

Ainda que implicitamente, a relevância da consideração da importância do mercado consumidor de produtos na economia digital certamente teve seu papel nas razões de decidir explicitadas no caso “*South Dakota v. Wayfair*”, bem como na situação envolvendo a Emenda Constitucional nº 87/2015 no Brasil.

Ocorre que, apesar de a Suprema Corte americana ter demonstrado preocupação sobre a possibilidade de a tributação no destino levar ao incremento excessivo de obrigações acessórias pelos contribuintes, verificamos que, no Brasil, preocupação semelhante acabou por não ser avaliada pelo constituinte derivado, por ocasião da EC 87/2015.

Como vimos anteriormente, na hipótese envolvendo as empresas do Simples Nacional, foi preciso que o STF fosse chamado, em sede de liminar em controle abstrato de constitucionalidade na ADI 5464, para indicar a necessidade de considerações de praticabilidade quando se cogita em mudanças tão significativas na sistemática de tributação.

Sem dúvida, para conferir maior coerência e segurança jurídica ao sistema tributário, sempre

³ *European Commission 2018 – Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*: “Article 1 Subject matter – This Directive lays down rules extending the concept of a permanent establishment, as it applies for the purposes of corporate tax in each Member State, so as to include a significant digital presence through which a business is wholly or partly carried on. This Directive also establishes certain principles for attributing profits to or in respect of a significant digital presence for corporate tax purposes.”

será ideal que as considerações de praticabilidade envolvidas na tendência pela consideração do critério do destino, como indicador de atribuição de competência tributária, sejam ponderadas e resolvidas pelo próprio legislador (no caso brasileiro, especialmente o constituinte derivado e o legislador complementar).

Com efeito, o Poder Legislativo é o ambiente próprio para que sejam sopesadas as principais externalidades decorrentes de mudanças significativas no sistema tributário, inclusive considerações de praticabilidade, possibilitando que os diversos interessados possam contribuir para os debates. O tratamento da matéria em sede legislativa enseja ainda a vantagem de termos uma solução idealizada com a perspectiva de conjunto do sistema, ao contrário do que ocorre em decisões judiciais, que levam em conta primordialmente considerações pertinentes apenas ao caso concreto.

A decisão do Poder Judiciário, em situações que envolvam mudanças no sistema tributário, deve sempre ser excepcional, ocorrendo apenas quando houver violações evidentes à Constituição Federal pelo legislador. Especialmente em relação ao ICMS, cuida-se de imperativo que deriva da própria configuração do sistema constitucional brasileiro, pois a Constituição Federal estabelece que é papel da lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes federativos (art. 146, I, da CF).

CONCLUSÃO

O caso "*South Dakota v. Wayfair*" decidido pela Suprema Corte estadunidense e a discussão da tributação do ICMS no destino no comércio eletrônico (Emenda Constitucional nº 87/2015) devem ser entendidos dentro do atual contexto dos desafios da tributação na economia digital. Isto porque, por mais que as modalidades tradicionais de compra e venda de mercadorias e de prestação de serviços se mantenham presentes nas economias dos países centrais e em desenvolvimento, há expectativa no sentido de que a economia digital passe a ocupar a maior parte dos negócios celebrados entre pessoas físicas e jurídicas – o que gera novos problemas na esfera da tributação sobre o consumo.

Embora a possibilidade de a tributação no destino ter sido privilegiada tanto no caso "*South Dakota v. Wayfair*" quanto na Emenda Constitucional nº 87/2015, em ambas as situações, vislumbramos também que as preocupações com razões de ordem prática, acerca dos custos de adequação das obrigações acessórias que os contribuintes "remotos" experimentarão, se fizeram fortemente presentes nas duas situações. E, sob esta ótica, os fundamentos da decisão proferida pela Suprema Corte norte-americana poderiam auxiliar os tributaristas brasileiros, bem como os nossos legisladores, na construção de um modelo normativo que não tornasse extremamente custoso (ou mesmo inviável) o comércio e a prestação de serviço interestadual, dando prioridade à praticabilidade associada ao tratamento diferenciado conferido às pequenas e médias empresas – tal como feito pela lei da Dakota do Sul.

Paralelamente, verifica-se que o caso "*South Dakota v. Wayfair*" e a situação envolvendo

a Emenda Constitucional nº 87/2015 reproduzem, em âmbito nacional, próprio de dois países que adotam a forma federativa de Estado, discussões que estão atualmente em voga na esfera tributária global. Neste aspecto, não só a União Europeia e os Estados Unidos, mas também a OCDE têm promovido diversos debates, incentivado a produção de trabalhos acadêmicos e procurado construir novos modelos de regras tributárias capazes de suprir os desafios da economia digital, o que inclui a venda remota de bens entre empresas e pessoas físicas domiciliadas em países diferentes. Assim, mais do que apenas resolver problemas tributários internos dos Estados Unidos, o julgamento de “*South Dakota v. Wayfair*” acaba por trazer novos subsídios para a compreensão (e o enfrentamento) de questões muito mais amplas concernentes à economia digital, o que evidencia uma zona de interseção entre as razões de adoção da Emenda Constitucional nº 87/2015, os motivos pelos quais a OCDE se mantém preocupada e atenta com a realidade da economia digital e a decisão proferida pela Suprema Corte norte-americana.

Ao fim e ao cabo, a hipótese em tela se trata de um interessante exemplo de como é importante que o estudo da Tributação Internacional seja acompanhado de uma reflexão das experiências ocorridas na tributação interna dos países – em especial daqueles estruturados sob a forma de federação, em que, por vezes, existe uma relação dúbia de cooperação e de competição, no âmbito fiscal, entes os governos subnacionais, que acaba simulando situações identificadas no plano internacional entre as nações.

REFERÊNCIAS

BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the digital economy. In: COTRUT, Madalina (ed.). **International tax structures in the BEPS Era: an analysis of anti-abuse measures**. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 249-280.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 87, de 16 de Abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.464 Distrito Federal**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Ministro Dias Toffoli, 12 de fevereiro de 2016, DJE nº 182. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308715440&ext=.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2018.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive laying down rules relating to**

the corporate taxation of a significant digital presence. Bruxelas: European Union Law, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>. Acesso em: 8 nov. 2018.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do Confaz. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, p. 250-272, 2017.

OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **International VAT/GST Guidelines.** Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 8 nov. 2018.

OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Challenges Arising from Digitalisation: interim report 2018: Inclusive Framework on BEPS.** Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 8 nov. 2018.

PALMA, Clotilde Celorico. O sistema de IVA em Moçambique: adoção e características gerais. **Nomos**, Fortaleza, v. 35, n. 1, jan./jun. 2015.

PORTELLA, André. **Controle tributário do comércio eletrônico.** Belo Horizonte: Forum, 2007.

ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SIMM, Camila Beatriz; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Reflexões acerca da substituição tributária progressiva do ICMS e o princípio da livre concorrência a partir da análise econômica do direito. **Nomos**, Fortaleza, v. 38, n. 1, jan./jun. 2018.

UNITED STATES. Supreme Court. **South Dakota v. Wayfair, Inc. No. 17-494.** 21 June 2018. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em: 21 jul. 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Como citar: MARINS, Daniel Vieira. DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. "South Dakota v. Wayfair" e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 24, n. 3, p. 195-210, nov. 2020. DOI: 10.5433/2178-8189.2020v24n3p195. ISSN: 2178-8189