



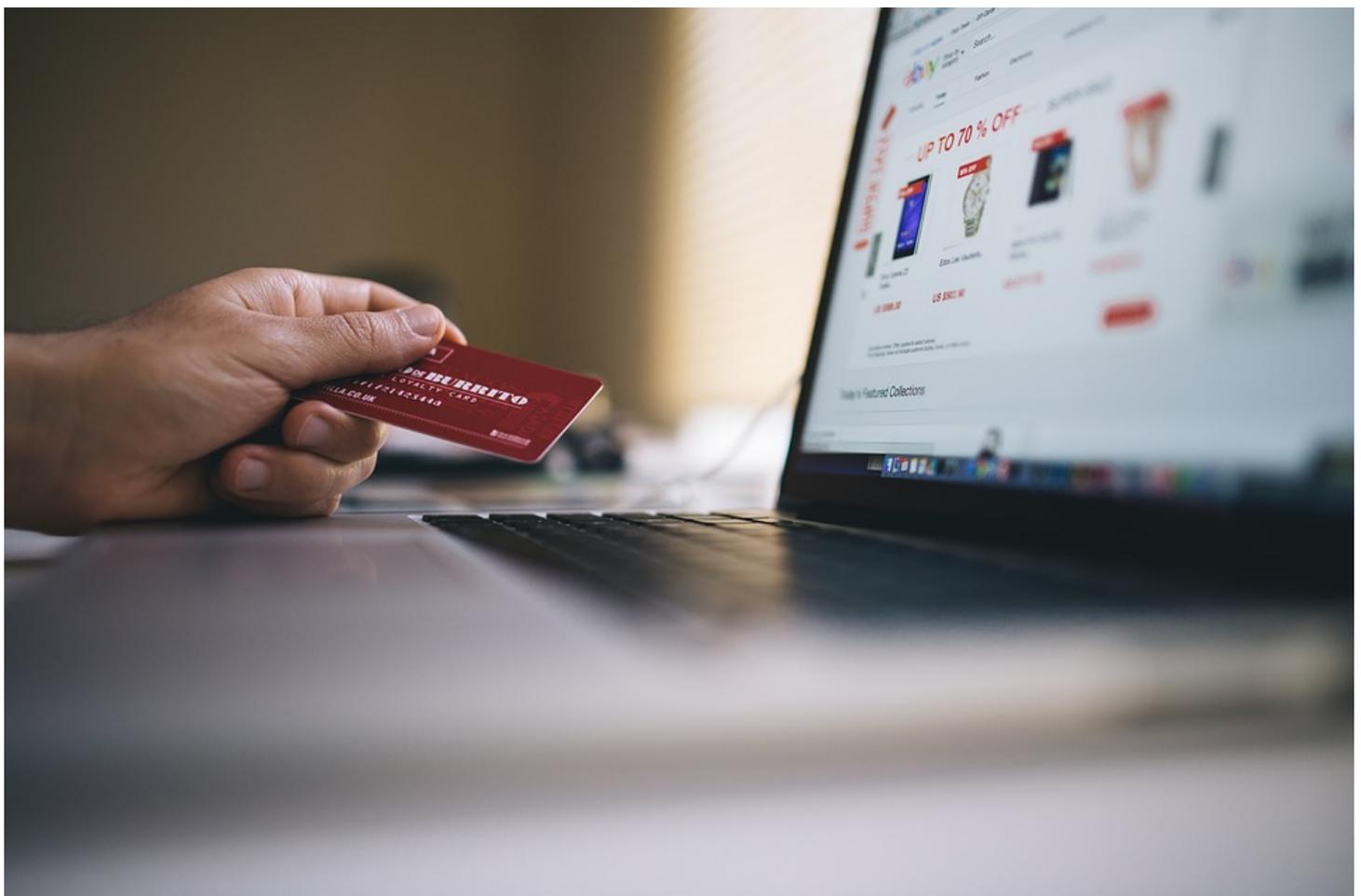
DIREITO TRIBUTÁRIO

# O e-commerce no federalismo fiscal: caso Wayfair versus caso MadeiraMadeira

Uma análise comparada sobre a tributação das vendas interestaduais via e-commerce

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE  
CAIO MALPIGHI

03/06/2021 07:10



Crédito: Pixabay

A revolução tecnológica proporcionada pela internet das coisas impulsionou uma quebra de paradigma nas relações socioeconômicas, em meio às quais passaram a surgir novos modelos de negócio e novas formas de consumo de bens e serviços.

Embora as vendas online ainda representem menos de 10% do varejo nacional, analistas do setor indicam uma tendência de crescimento, sobretudo no cenário pós-pandemia<sup>[1]</sup>.



# Conheça o

# JOTAPRO

## Tributos

Receba relatórios diários com as principais decisões do Carf, do STJ e do STF e confira a mais completa solução para a análise do contencioso tributário nacional

**Solicite uma demonstração!**

O crescimento do volume de vendas via *e-commerce* ou *marketplace*, acompanhado da natural desconstrução da vinculação entre o local em que as mercadorias são vendidas e o local onde elas são consumidas, sugere um aumento das tensões entre diferentes entes tributantes para cobrança de tributos sobre tais operações comerciais.

Essas tensões podem ser internacionais (mais de um país querendo cobrar tributos sobre as riquezas ali manifestadas) ou nacionais (mais de um Estado, por exemplo, com poder de tributar tais operações), uma vez que, naturalmente, o mercado online não guarda correspondência com quaisquer limites territoriais.

Diante disso, nota-se que os países adotam diferentes modelos para regulamentar essas tensões, demarcando as regras do jogo sobre quem pode tributar as vendas

online. Neste artigo, concentraremos atenção nas tensões nacionais, ou seja, aquelas existentes entre diferentes entes tributantes dentro de um determinado país.

Mais especificamente busca-se realizar um breve estudo comparado de como Brasil e EUA adaptaram suas regras jurídicas para tributar as vendas interestaduais no contexto do *e-commerce*, a fim de responder a uma pergunta específica: em que medida a centralização e a descentralização da disciplina do poder de tributar, nos dois sistemas federativos, impactam a adaptação dessas regras?

## **O federalismo fiscal nos EUA, o *sales tax* e o caso *South Dakota versus Wayfair Inc***

Uma das principais características do federalismo norte-americano é a descentralização do poder central, de modo que cada Estado-membro tem a sua própria competência legiferante para estabelecer os direitos e deveres vigentes em seu território, inclusive em matéria fiscal, no que diz respeito à tributação da renda (*income tax*), do consumo (*sales tax*) e da propriedade (*estate tax*).

Neste pacto federativo, há uma regra importante, denominada de Cláusula de Comércio Interestadual (*Interstate Commerce Clause*), extraída do Artigo I, Seção 8, Cláusula Terceira da Constituição dos EUA.

Através do *judicial review*<sup>[2]</sup> exercido pela Suprema Corte norte-americana, firmaram-se, em um primeiro momento, precedentes no sentido de que a Cláusula de Comércio Interestadual vedaria que um Estado-membro exigisse de um vendedor, sem uma presença física dentro de sua circunscrição, o pagamento de impostos sobre a venda de bens aos seus residentes<sup>[3]</sup>. Este entendimento foi consolidado concretamente pelo precedente "*National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue of Illinois*", julgado pela Suprema Corte em 1967.

Em 1992, o precedente foi revisitado pela Suprema Corte norte-americana, quando do julgamento do caso "*Quill Corp. v. North Dakota*", no qual por maioria de votos, manteve-se a regra de que a tributação da venda deveria se dar no Estado do domicílio do vendedor.

Isso porque a tributação dependeria de um "nexo substancial" entre a operação tributada e o Estado tributante, o que seria identificado pela presença física naquele Estado. Em outras palavras, sem a presença física no Estado de destino, não seria devido o *sales tax* naquele Estado.

No entanto, com a popularização do *e-commerce* a partir do final da década de 1990, as regras firmadas nos precedentes judiciais (*rules of law*) abriram caminho para

uma brecha legal<sup>[4]</sup>, aproveitada por grandes empresas de *e-commerce* que vendiam produtos de fora do Estado de destino, com grande vantagem fiscal, ao não se submeterem ao *sales tax* do local onde o consumo era realmente verificado. Essa distorção e as mudanças significativas do cenário do *e-commerce* fizeram com que a questão voltasse a ser debatida.

Em 2009, já no contexto do *e-commerce*, a Corte de Apelações de Nova York julgou o famoso caso *Amazon.com, LLC et al. v. New York State Department of Taxation and Finance*, afastando a regra até então consolidada pela Suprema Corte, para naquela situação determinar a tributação no estado de destino<sup>[5]</sup>.

O racional adotado foi o de que, diferentemente do que ocorrera nos precedentes anteriores, haveria no caso Amazon umnexo substancial entre o Estado de destino e a venda realizada. Isso porque se considerou que em uma venda *online* os dois cliques efetuados no “*mouse*” do computador pelo comprador materializariam a operação de venda. Uma vez ocorrido fisicamente os dois cliques no Estado de destino, este teria a competência para exigir o *sales tax*<sup>[6]</sup>.

Anos se passaram e a questão foi levada novamente à Suprema Corte dos Estados Unidos, que em junho de 2018 julgou o caso *South Dakota v. Wayfair Inc.*, reputando como constitucional a legislação do Estado da Dakota do Sul que exige o *sales tax* de vendedores remotos que comercializam produtos via *e-commerce* para dentro daquele Estado, independentemente da presença física do vendedor<sup>[7]</sup>.

Assim, neste novo precedente firmado, a Suprema Corte proferiu um *overruling* quanto ao que havia sido firmado no precedente “*Quill Corp. v. North Dakota*”, dando uma nova interpretação à Cláusula de Comércio Interestadual, para permitir que os estados de destino passassem a instituir leis cobrando o *sales tax* de empresas de *e-commerce* sem presença física em seu território, mas cujas vendas ou transações com tal destinação excedesse um certo limite de volume.

Validou-se uma presunção de nexosubstancial quando o vendedor pratica, anualmente, mais de 200 transações para aquele Estado ou aufera mais \$ 100 mil anuais nas operações para consumidores localizados naquele Estado<sup>[8]</sup>.

Ao assim julgar, a Suprema Corte conformou as regras constitucionais de federalismo fiscal norte-americano com a nova realidade econômica das vendas via *e-commerce*, privilegiando em razão disso, o princípio do destino na tributação do consumo.

## O federalismo fiscal no Brasil, o ICMS/DIFAL e o caso do Distrito Federal contra MadeiraMadeira

Apesar do mesmo fenômeno econômico vivenciado, o caminho percorrido pelo Brasil se deu de forma distinta do que nos EUA, seja pela diferença quanto ao modelo de tributação do consumo, bem como em razão das características próprias do seu pacto federativo.

Sobre a organização federada do Brasil, o constitucionalista Manoel Gonçalves Ferreira Filho observa que “o modelo seguido para institucionalização do federalismo no Brasil foi o norte-americano. E o norte-americano de 1787.”<sup>[9]</sup>

Apesar disso, o federalismo concebido para a formação dos EUA jamais pressupôs delimitação de competências tributárias, pois – como narrado acima – naquele modelo de federalismo cada ente possui a livre competência para tributar o que bem entender em seu respectivo território, desde que respeitada a Cláusula de Comércio Interestadual, que é bastante aberta.

---

**Não é o que ocorre no Brasil, onde a Constituição Federal distribuiu de forma, muitas vezes, detalhista as competências legiferantes tributárias entre cada um dos entes da federação (União, estados, municípios e DF), bem como exigiu a edição de leis complementares para evitar conflitos de competência.**

No Brasil, o Congresso Nacional tem uma dupla função em matéria tributária: editar tanto regras federais (para disciplinar a atuação da União), como regras nacionais, sendo estas, em certos temas, condicionantes do poder de tributar dos demais entes federativos.

Esta diferença acentuada entre os dois modelos de federalismo fiscal decorre do fato de que o federalismo norte-americano foi concebido “*de fora para dentro*”, em uma tentativa de unir os Estados Federados, mas ao mesmo tempo se preocupando em garantir-lhes ao máximo as respectivas liberdades legiferantes (inclusive em matéria tributária).

Já no Brasil, o federalismo se formou “*de dentro para fora*”, em um movimento de descentralização de poder de um Estado monárquico unitário, concedendo alguma liberdade formalmente delimitada e exclusiva para cada ente da federação.<sup>[10]</sup>

Nesta organização política centrífuga brasileira, a Constituição Federal de 1988 assegurou, inicialmente, aos estados de origem a instituição do ICMS sobre vendas interestaduais de mercadorias. As únicas exceções foram as aquisições de bens de uso e consumo ou de ativo imobilizado por contribuintes do imposto, hipóteses estas em que seria devido pelo adquirente ao estado de destino a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna daquele ente (o chamado ICMS/DIFAL).

Cabe aqui também ressaltar que, diferentemente do *sales tax* norte-americano que onera apenas a última etapa da cadeia de produção (venda ao consumidor final), o ICMS é um imposto mais próximo do modelo IVA (imposto sobre valor agregado) que incide (em tese) de forma não-cumulativa em cada uma das etapas da cadeia produtiva, até a venda ao consumidor final. De todo modo, assim como o *sales tax*, o ICMS era devido ao Estado de origem em operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes.

Exatamente em virtude do desequilíbrio financeiro causado ao pacto federativo brasileiro em decorrência da prevalência do princípio da origem na tributação do ICMS, no contexto do aumento no volume de vendas interestaduais realizadas via internet, que, em 2011, alguns estados da região Norte, Nordeste e Centro-Oeste tomaram a iniciativa – assim como realizado o estado South Dakota, nos Estados Unidos – de editar uma regra (Protocolo ICMS nº 21, de 2011) para disciplinar a tributação das operações interestaduais que destinassem “mercadoria ou bem a consumidor final” localizados naqueles estados, cuja aquisição ocorresse de forma não presencial.<sup>[11]</sup>

Em 2014, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 4628 e 4713, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional o Protocolo ICMS nº 21/2011, sob o argumento de desrespeito ao pacto federativo e não observância da exigência da edição de uma lei complementar nacional prévia à instituição daquela nova cobrança.

Em 2015, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional (EC) nº 87 de 2015 (apelada de Emenda do *e-commerce*). Por ela, os Estados de destino passaram a ter competência para instituir o ICMS/DIFAL sobre operações de vendas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, sendo deixado a cargo dos contribuintes remetentes da mercadoria (localizados no estado de origem) a responsabilidade por tal recolhimento.

Esta nova regra que permitiu a tributação no destino das vendas interestaduais ocorridas no Brasil partiu de um processo legislativo de positivação constitucional; diferentemente do que a regra criada nos EUA, fruto direto do processo jurisdicional próprio do *judicial review*, que apenas atualizou o sentido possível da cláusula de comércio interestadual, validando as legislações infraconstitucionais editadas pelos estados-membros (no caso, a lei da Dakota do Sul, avaliada no caso Wayfair).

No entanto, diferentemente do processo de positivação do tributo sobre as operações online verificado nos Estados Unidos, no Brasil, é necessária a edição de uma regra nacional para disciplinar a nova cobrança instituída pela EC nº 87 de 2015, a qual ainda não foi editada. Ou seja, o Congresso Nacional concentra o poder de disciplinar essa nova exigência.

Para suprimir a ausência dessa regra nacional (lei complementar), mais uma vez, os estados buscaram testar uma certa descentralização do poder para regulamentar a matéria, por meio da edição do Convênio Confaz 93, de 2015. Diante disso, viu-se um embate de teses a respeito dessa centralização de poder regulamentar.

De um lado, os contribuintes passaram a questionar o ICMS/DIFAL perante o Poder Judiciário, no sentido de que, mesmo com autorização dada pela EC nº 87/2015 para a instituição do ICMS/DIFAL e da sua disciplina por meio do Convênio ICMS 93/2015, os estados não poderiam instituir leis locais antes da existência de uma regra nacional, uma vez que o artigo 146, incisos I e III, e o artigo 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, impõe a edição de uma lei complementar em matéria de ICMS, o que, naturalmente, também se aplicaria para novas exigências de ICMS instituídas por emenda constitucional.

Por outro lado, os estados e do DF sustentaram que deveriam ter para si reservada a competência concorrente para instituir o ICMS/DIFAL, diante da inércia do Congresso Nacional em regulamentar a questão, de modo que seria possível a tratar da disciplina de forma descentralizada por meio de Convênio formalizado pelos estados.

A questão chegou a ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2021, quando do julgamento nos autos da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, este último em que a empresa varejista MadeiraMadeira questionava a cobrança do ICMS/DIFAL instituído pelo Distrito Federal. Prevaleceu o entendimento dos contribuintes, sendo fixada a tese de que *“a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”*.

Este precedente reforça um dos marcos do modelo de federalismo fiscal adotado pela Constituição Federal de 1988, no sentido de que é inafastável o poder centralizado do Congresso Nacional na disciplina de questões nacionais e, com efeito, é imprescindível, para a instituição de novas exigências de ICMS veiculadas por emenda constitucional, a prévia regulamentação por meio de Lei Complementar a fim de evitar guerra fiscal e situações de dupla tributação, preservando o pacto federativo brasileiro.

Apesar da declaração de inconstitucionalidade das Leis dos estados de destino que instituíram esta cobrança do ICMS/DIFAL antes da prévia regulamentação em Lei Complementar, o STF resolveu modular – ressalvadas as ações judiciais em curso – os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade, para que só surta efeitos a partir de 2022. De alguma maneira, o STF deu um prazo para que o Congresso Nacional regulamente a questão e edite a Lei Complementar necessária, exercendo, assim, o seu inafastável poder centralizado em matéria de ICMS.

Tanto nos EUA como no Brasil, o aumento do volume de vendas interestaduais decorrentes do e-commerce influenciou a tomada de iniciativas para o deslocamento da tributação (ou ao menos parte dela) para o estado de destino no caso de operações interestaduais.

Todavia, as diferenças estruturais entre os dois modelos de federação fizeram com que cada um dos países adotasse um processo próprio de evolução tributária.

Nos EUA, a própria origem de *federalismo por agregação*<sup>[12]</sup> – aqui chamado de “de fora para dentro” – teve relevância na forma de atualização da regra constitucional referente à cláusula de comércio. Admitiu-se que o Estado e Dakota do Sul tomasse a iniciativa de editar uma nova lei, para tributar as vendas no destino, mesmo antes de uma disciplina centralizada do tema.

Após judicialização da questão, a regra local foi convalidada perante a Constituição por meio da Suprema Corte, no exercício do seu *judicial review*, que ampliou o sentido constitucional da cláusula de comércio entre estados-membros, ante ao fenômeno do *e-commerce*.

No caso do Brasil, pelo contrário, o modelo do pacto federativo – aqui chamado “de dentro para fora” – é marcado pela descentralização controlada do poder central, mantendo a atividade do Congresso Nacional como fator condicionante do exercício do poder tributário dos estados e do DF em matéria de ICMS. Essa característica afeta, significativamente, a adaptação das regras regulamentadoras da tributação

das vendas interestaduais seja do ponto de vista do conteúdo, seja do ponto de vista do tempo para sua efetivação.

Após dois insucessos no STF (inconstitucionalidade do Protocolo 21/2011 e do Convênio 93/2015), espera-se que os estados passem a observar as regras previstas na Constituição Federal sobre a indispensável necessidade da edição de lei complementar para disciplina de novidades em matéria de ICMS.

Tenha acesso completo ao nosso serviço de inteligência política e jurídica, com alertas, análises e relatórios exclusivos.

## CONHEÇA O JOTA PRO



Ao informar meus dados, eu concordo com a [Política de Privacidade](#) e com os [Termos de Uso](#).

Eu concordo em receber comunicações.

## Solicite uma demonstração

---

[1] Estado de São Paulo. Analistas projetam crescimento acelerado das vendas online nos próximos anos, publicado em 01 de janeiro de 2021. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,analistas-projetam-crescimento-acelerado-das-vendas-online-nos-proximos-anos,70003567630>>.

[2] Conforme ensina Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: *"O controle de constitucionalidade (judicial review) é exemplo de criatividade constitucional norte-americana. Trata-se do poder que o*

*Judiciário tem de rever ações dos outros corpos governamentais, constatando (ou não) a compatibilidade constitucional. Apoia-se concretamente no caso Marbury vs. Madison, julgado em 1803. Não há previsão constitucional quanto ao exercício do controle de constitucionalidade; a atividade não fora originariamente outorgada à Suprema Corte norte-americana.”* (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito nos Estados Unidos**. São Paulo: Ed. Manole, 2004, p. 64.)

[3] 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, p. 198.

[4] 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, p. 198.

[5] ZILVETI, Fernando Aurélio. A tributação sobre o comércio eletrônico – o caso *amazon*. Revista Direito Tributário Atual n. 26. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011.

[6] MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 219. Acesso em: 16 nov. 2020.

[7] JENSEN, Jennifer; GORTON, Timothy; BELL-JACOBS, Mo; MULLIGAN, James D. SHERR, Eileen Reichenberg. Practical implications of the Wayfair decision. The Tax Adviser. Acesso em: <<https://www.thetaxadviser.com/issues/2019/dec/implications-of-wayfair-decision.html>>.

[8] JENSEN, Jennifer; GORTON, Timothy; BELL-JACOBS, Mo; MULLIGAN, James D. SHERR, Eileen Reichenberg. Practical implications of the Wayfair decision. The Tax Adviser. Acesso em: <<https://www.thetaxadviser.com/issues/2019/dec/implications-of-wayfair-decision.html>>.

[9] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O Estado Federal brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 77, p. 131-140, 1 jan. 1982

[10] MALPIGHI, Caio. **Sociedade da informação, IBS e o aprimoramento do federalismo fiscal brasileiro**. JOTA. Acesso em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sociedade-da->

## informacao-ibs-e-o-aprimoramento-do-federalismo-fiscal-brasileiro-07062019#sdfootnote8sym>.

<sup>[11]</sup> 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,

<sup>[12]</sup> COELHO, Ana Beatriz Salles. **A Verticalização do Federalismo no Direito Norte-Americano. Centralização de Poderes: comércio interestadual, emendas da guerra civil e poderes implícitos.** In ECHEVERRIA, Andrea de Quadro Dantas; NEIVA, Juliana Sahione Mayrink, e AMORIM, Filipo Bruno Silva. 2o Curso de Introdução ao Direito Americano: Fundamentals of US Law Course volume 1. 2012. Brasília. p. 54.

---

**LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE** – Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. LLM em Direito Tributário Internacional na Georgetown University Law Center. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Sócio do Andrade Maia Advogados.

**CAIO MALPIGHI** – Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado tributarista na Mannrich e Vasconcelos Advogados e conselheiro jurídico da Associação Brasileira das Empresas de Luxo (ABRAEL).

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.