



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Identificação do Contribuinte Tributário nas Relações de Compra e Venda nos Sites de
Compra Coletiva

Thiago Rodrigues Moreira

Rio de Janeiro
2012

THIAGO RODRIGUES MOREIRA

Identificação do Contribuinte Tributário nas Relações de Compra e Venda nos Sites de
Compra Coletiva

Artigo Científico apresentando como
exigência de conclusão de Curso de Pós-
Graduação do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadores:
Mônica Areal
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2012

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE TRIBUTÁRIO NAS RELAÇÕES DE COMPRA E VENDA NOS SITES DE COMPRA COLETIVA

Thiago Rodrigues Moreira

Graduado pela Universidade Estácio de Sá.
Ex-Procurador do Município de Armação dos Búzios. Advogado.

Resumo: A internet tornou-se um meio de comunicação importante para as relações jurídicas de compra e venda. Diante desse cenário virtual, houve a criação de sites de compra coletiva, dos quais os operadores recebem uma porcentagem das vendas disponibilizadas pelos lojistas que o contratam. A problemática surge ao delimitar o sujeito passivo da relação tributária, bem como o seu consectário de emissão de nota fiscal. O cerne deste artigo científico visa a abordar a existência de bitributação ou *non bis in idem* e definir a melhor sistemática de cobrança do sujeito passivo tributário nas vendas de serviço e produtos realizadas pelos sites de compra coletiva.

Palavras-Chave: Compra Coletivas. Bitributação e *non bis in idem*. Sujeito Passivo. ISS. ICMS. Evasão Fiscal.

Sumário: Introdução. 1. Quem são os sujeitos das relações de compra e venda em sites de Compra Coletiva. 2. A sistemática de cobrança adotada pelas fazendas Estadual (ICMS) e Municipal (ISS) com enfoque aos princípios do *non bis in idem* e bitributação. 3. Análise das decisões dos tribunais com relação à sistemática adota pelas fazendas. 4. Evasão fiscal e soluções. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho visa a analisar a melhor sistemática tributária a ser aplicada atualmente nas cobranças dos tributos, ISS e ICMS, nos contratos de compra e venda em sites de Compra Coletiva brasileiros.

Além de realizar críticas à sistemática adotada pelas fazendas, sob o enfoque do princípio do *non bis in idem* e bitributação, porém defendendo o método conservador dos

parâmetros de cobrança do sujeito passivo tributário com referência a busca de todos os agentes que contraem renda.

Desta forma, por meio do conceito legal de identificação do sujeito passivo tributário, estabelece a viabilidade de cobrança dos tributos ISS e ICMS, evitando a evasão fiscal, que vem ocorrendo com veemência.

Diante da sistemática sugerida nesta presente pesquisa, baseada em ditames doutrinários e jurisprudências, haverá uma maior segurança jurídica aos contribuintes e respeito aos princípios constitucionais tributários, aumentando a arrecadação dos entes estatais.

Com isso busca-se aperfeiçoar o conhecimento dos agentes arrecadadores nas relações tributárias advindas de contrato de compra e venda por meio de sites de Compra Coletiva brasileiros, aplicando a norma vigente sem a necessidade de criação de diplomas legislativos ou alterações.

Nessa linha de crítica, o cerne do presente estudo visa apresentar a problemática da identificação do sujeito passivo da relação tributária nos sites de Compras Coletivas, demonstrando a necessidade da fiscalização dos novos sujeitos tributários, sem que o ônus recaia somente sobre os fornecedores que possuem relação direta com o consumidor, evitando assim a bitributação e *non bis in idem*. E, por fim evitar a evasão fiscal de sujeitos que não são facilmente identificados na relação de fornecedor e consumidor, mas que conferem renda.

Para tanto, a pesquisa em comento foi eminentemente realizada por fonte bibliográfica, servindo-se de julgados dos Egrégios Tribunais do Brasil, através dos quais foi possível discorrer sobre os divergentes posicionamentos, bem como apresentar aspectos atuais sobre a matéria.

1. SUJEITOS DAS RELAÇÕES DE COMPRA E VENDA EM SITES DE COMPRA COLETIVA

O brasileiro adentrou no mundo virtual e se habituou a realizar compras por meio da internet. Segundo pesquisa Ibope Nielsen Online¹, há 78,5 milhões de habitantes no Brasil que utilizam a internet, logo os empresários do mundo e do Brasil perceberam uma via de mercado promissora nesse seguimento.

Diante desse mercado, há diversos modelos de sites que oferecem propostas de prestação de serviços e venda de produtos, mas nos últimos anos vem se destacando o modelo chamado de sites de Compra Coletiva.

O primeiro site de Compra Coletiva idealizado no mundo foi o Groupon², já no Brasil o primeiro a ser lançado chamou-se Peixe Urbano, após este houve uma gama de abertura dessa nova forma de venda de ofertas.

O fato é que esse mercado totalizou no ano de 2011, segundo o e-bit³, um total de R\$ 18,7 bilhões de transações financeiras, que na sistemática tributária gera significativa importância para a visão arrecadadora do Estado.

A questão tormentosa para o cenário virtual é em relação aos atos fraudulentos, ou seja, uma oferta aceita pode não ser contabilizada ao fisco ou ter valor dispare, causando, assim, a ausência de arrecadação aos cofres públicos, portanto é importante haver fiscalização perante esses sites.

¹IBOPE. Disponível em: <<http://www.ibope.com.br/calandraWeb/servlet/CalandraRedirect?temp=5&proj=PortalIBOPE&pub=T&db=cald&comp=Not%EDcias&docid=73D8346F3A8348BC8>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

²TODESCHINI, Marcos. Ele inventou a compra coletiva. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,EMI177066-16363,00-ELE+INVENTOU+A+COMPRA+COLETIVA.html>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

³ÉPOCA NEGÓCIOS. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Informacao/Resultados/noticia/2012/03/e-bit-projeta-alta-de-25-nas-vendas-online-em-2012.html>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

De fato, o fisco terá que se atualizar, pois o modelo de fiscalização tradicional por visualizações de notas, não serão pertinentes, é necessário haver apuração dos sites existentes no mercado para fazer um cotejo com suas contribuições, somente assim, os cofres públicos serão providos dos recursos evasivos.

1.1 CONTRIBUINTE COM RELAÇÃO ORIGINÁRIA E SEM RELAÇÃO ORIGINÁRIA

Com o intuito de aperfeiçoar a sistemática de apresentação dos sujeitos envolvidos numa transação de circulação de bens ou prestação de serviço desempenhado nos sites de Compra Coletiva, adotou-se uma classificação quanto à ocorrência de relação originária com o sujeito que irá disponibilizar a oferta de prestação de serviço ou venda de produto.

Tal classificação é importante para o estudo do Direito Tributário, pois todos os sujeitos com relação originária estabelecem contrato direto com o ofertante, enquanto que os que são sem relação originária, o ofertante pouco sabe da existência desses intermediadores.

Com base na existência ou não de relação contratual com o ofertante, este que é o sujeito principal do pagamento do imposto, ou seja, sem ele não haveria disponibilidade de venda de produto ou serviço nos sites de Compra Coletiva, conseqüentemente não haveria arrecadação tributária, então para determinar os sujeitos contribuintes temos que analisar a relação que o sujeito tem com o ofertante, inclusive essa sistemática classificatória fundamenta que o operador do site é mero prestador de serviço e não sujeito contribuinte de ICMS.

Quanto ao sujeito sem relação, são aqueles que não têm relação jurídica direta com o ofertante, este muitas das vezes nem sabe que sua oferta esta sendo negociada, pois eles

revendem o cupom do operador do site de Compra Coletiva, sem qualquer relação direta com o ofertante.

Por exemplo, A é o ofertante e A contrata B, este é o operador do site de Compra Coletiva. C compra o cupom do site B e coloca em disposição a oferta do cupom comprado no seu próprio site de Compra Coletiva. O Consumidor compra o cupom do operador C.

No caso acima, há os personagens A e B classificados como contribuintes com relação e C classificado como contribuinte sem relação, eis que a oferta foi comprada indiretamente pelo site de B, sem ter qualquer relação com A.

Na relação acima, fica visível que C afere renda e pode facilmente não declarar, por isso é classificado como contribuinte sem relação.

Quanto aos sujeitos com relação, são todos aqueles que têm relação direta com o sujeito ofertante, sendo identificado simplesmente pela conceituação legal de sujeito passivo do art. 121 do CTN⁴.

1.2 CONTRIBUINTES APARENTES DAS RELAÇÕES DE COMPRA E VENDA EM SITE DE COMPRA COLETIVA

O funcionamento dos sites de Compra Coletiva, a *priore*, parece simples, contudo há três figuras aparentes: operador do site, ofertante e consumidor.

O operador é o idealizador do site, ele é responsável por angariar clientes com as ofertas permitidas pelo ofertante, ou seja, uma pessoa física ou jurídica contrata o site para ofertar um serviço ou uma venda de um produto, nessa transação o operador recebe uma porcentagem, geralmente essa porcentagem gira em torno de 20% a 30%, o que é alto devido ao desconto e realização de recolhimento de impostos.

⁴BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012.

O ofertante é o lojista, a sociedade empresária, o empresário, até mesmo uma pessoa física, que necessita angariar clientes para seu negócio, logo como uma forma de fazer publicidade aquele oferece grandes descontos para uma oferta em lotes.

O consumidor é a ponta da relação, ele é a pessoa que aceita a oferta, que para o presente estudo não tem tamanha importância, pois estamos analisando a relação jurídica tributária, que via de regra, o consumidor final do produto é classificado como contribuinte indireto ou de fato e pela sistemática adotada pelo STF, não há legitimidade para este questionar o pagamento do tributo ou não.

Portanto, os contribuintes com relação para relação jurídica tributária nas vendas em sites de compra coletiva são o operador e ofertante.

1.3 CONTRIBUINTES SEM RELAÇÃO DAS RELAÇÕES DE COMPRA E VENDA EM SITE DE COMPRA COLETIVA

Em que pese o entendimento de Walter Capanema⁵, que relata a existência de somente três figuras na cadeia de consumo: Consumidor, ofertante e site de compra coletiva, já conceituada no capítulo acima, apresentam-se pelo menos três novas pessoas que aferem renda no negócio jurídico em comento e devem fazer parte da arrecadação pelo fisco.

O primeiro sujeito é um site de Compra Coletiva que compra a oferta em outro site de Compra Coletiva, sendo que este vende a oferta com um ágio para obter lucro, este sujeito nunca consome a oferta comprada, a atividade dele visa somente repassar ofertas de outros sites.

⁵CAPANEMA, Walter. *TRIBUNA DO ADVOGADO*, Rio de Janeiro: OABRJ, ano XL, n. 513, março. 2012, p. 14.

O interessante dessa vertente de site de Compra Coletiva, é que não há gasto na busca de ofertantes, as negociações são meramente virtuais e o ofertante não possui nenhum contrato com esses agentes.

O segundo sujeito é de fácil identificação, pois ele é um site de Compra Coletiva que compra a oferta do consumidor⁶ que não quer mais utilizar o seu cupom, ou seja, há sites que compram o cupom diretamente do consumidor para vender com ágio em seu próprio site para outros interessados.

Por fim há um sujeito que não é um site de Compra Coletiva, mas que tem fundamental importância na circulação de os recursos financeiros recebidos pelos sites, pois, quando se vende um produto ou serviço no site de Compra Coletiva, o operador não recebe o dinheiro em espécie, então para haver a transação, surgiram os sites de sistema pago⁷. Estes recebem o pagamento por boleto ou cartão de crédito diretamente do consumidor, e após a efetivação, repassam os valores para os operadores.

Há outros sujeitos que podem surgir na apuração do crédito tributário, como por exemplo, o site que dispõe de todas as ofertas realizadas por outros sites de Compra Coletiva, sem haver compra do cupom, mas que obtém lucro diante da disposição da publicidade, porém nesse não se pode classificar como um site de compra coletiva propriamente dito, eis que ele não cobra valor na venda do serviço ou produto, este tipo de site funciona como um mero site de publicidade, devendo somente incidir imposto sobre os fatos geradores de sua renda como agente publicitário.

No entanto, se houver cobrança sob o valor da oferta, fatalmente se enquadrará como um site de Compra Coletiva.

Diante da exposição acima, a apresentação atual dos sujeitos contribuintes nas compras de produtos ou serviços em sites de compra coletiva se consodalizam com no

⁶REGRUPE. Disponível em: <<http://www.regrupe.com.br>>. Acesso em: 02 de abr. 2012.

⁷MERCADO PAGO. Disponível em: <<http://www.mercadopago.com>>. Acesso em: 02 de abr. 2012.

mínimo dois agentes potencialmente contribuintes, porém pode ser que sejam identificados novos sujeitos na cadeira virtual, conforme foi explicitado acima.

É fato, que os juízes, os fiscais, procuradores das fazendas e advogados vão se deparar com novos sujeitos, além inclusive dos que não foram apresentados, portanto essa pesquisa somente visa nortear a identificação dos sujeitos, pois a relação é complexa e mutável, quanto aos números de contribuintes existentes.

2. A SISTEMÁTICA DE COBRANÇA ADOTADA PELAS FAZENDAS ESTADUAL (ICMS) E MUNICIPAL (ISS) COM ENFOQUE AOS PRINCÍPIOS DO *NON BIS IN IDEM* E BITRIBUTAÇÃO

Inicialmente é necessário fazer-se uma diferenciação dos institutos da bitributação e *non bis idem*, sendo o primeiro caracterizado pela constituição do crédito tributário por dois sujeitos ativos (fisco) sobre o mesmo fato gerador e o segundo instituto é a duplicidade de constituição de crédito tributário pelo mesmo fisco em um mesmo fato gerador, conforme conceitua o Heleno Torres⁸.

Nesse diapasão, se uma oferta num site de compra coletiva é aceita pelo consumidor, surge o fato gerador da obrigação tributária⁹, nascendo assim o direito de o fisco lançar o crédito e cobrar ao sujeito passivo, que no caso, quem seria a pessoa (Contribuinte)? E qual seria o valor (base de calculo)? Já que no site de compra coletiva há a venda, por exemplo, de um produto de R\$100,00.

Em um primeiro momento, o operador do site de compra coletiva poderia ser o sujeito passivo do ICMS, aplicando no caso inclusive a sistemática do substituto tributário

⁸TÓRRES, Heleno. *Plur tributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.732.

⁹TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. atual. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2010, p. 243.

“pra frente ou substituição regressiva”¹⁰, sendo que o STF já se manifestou pela constitucionalidade do instituto da substituição tributária “para frente”, vide art. 150, § 7.º, da CRFB/88.^{11 12}

Ocorre que o fato gerador do ICMS é a circulação de bens, conseqüentemente na relação contratual de disponibilidade da oferta no site de compra coletiva não há qualquer transferência da mercadoria, não existe estoque de mercadoria por parte do site, portanto não haveria fato gerador do ICMS, porém nesse contrato há uma prestação de serviço na modalidade aluguel de espaço virtual com publicidade, porque os sites de compra coletiva disponibilizam o espaço no site e confeccionam os banners.

A orientação no sentido de considerar que os sites de compra coletiva não seriam sujeitos passivos da obrigação tributária do ICMS, sendo meros prestadores de serviços, ou seja, são obrigados a pagar ISS sobre a porcentagem cobrada na venda, corrobora com o conceito do fato gerador do ICMS estabelecido no art. 155, II da CRFB/88¹³, uma vez que inexistente circulação de mercadoria por parte dos operadores dos Sites de Compra Coletiva.

Nessa sistemática, ocorre, ainda, que o site que disponibiliza ofertas de prestação de serviços, não incidirá na hipótese de substituição tributária, satisfazendo o princípio da não cumulatividade¹⁴, pois a constituição somente prevê essa possibilidade de creditamento para a espécie de tributo - ICMS, sendo, então, calculado o devido o imposto no valor da percentagem atribuída ao valor da prestação de serviço vendida no cupom, ou seja, a base de cálculo é o ganho no preço pago pelo cupom cujo imposto incidente é o ISS.

¹⁰PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. IMPOSTOS federais, estaduais e municipais. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 223.

¹¹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012.

¹²BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, maioria, RE n. 194.382-3/ SP, rel. Ministro Maurício Correia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+194382%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+194382%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ccvzo3n>>. Acessado em 27 de agosto de 2012.

¹³BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, op. cit.

¹⁴PAULSEN, op cit, p. 231.

Com relação ao imposto devido pelos ofertantes na venda de serviços, há certa dúvida, consistente em dois cálculos de ISS sobre o mesmo fato gerador, porém para o operador do site, a base de cálculo é valor estabelecido no contrato efetuado com o ofertante, então teremos um fato gerador com base de cálculo com valor ao do cupom para o ofertante e outro cálculo de ISS pelo ganho de porcentagem da venda do serviço, que será a base de cálculo para o ISS do Site, o que descaracteriza qualquer tipo de violação legal do fisco, isto é, não há bitributação ou *non bis idem*, há dois fatos geradores diversos.

O problema surge quando outro site de compra coletiva (Contribuinte não aparente) compra o cupom e vende, pois este não será considerado sujeito passivo da obrigação tributária da venda do produto ou serviço, será mero sujeito passivo da atividade de publicidade, o que soa estranho, pois o ofertante não contratou esse site, mas terá um vínculo com este, devido sua obrigação de cumprimento de sua oferta.

Fato é que a oferta por esse site de compra coletiva, que comprou o cupom ao preço x , vai vender ao preço $x+y$ (y =lucro do site), sendo assim, pela sistemática adotada pela Fazenda, se houver fiscalização, e toco nesse ponto, pois esses sites que compram cupons não tem efetuado recolhimento diante de ausência de fiscalização, haverá lançamento de imposto de todo o valor do cupom, eis que seria inviável que o fisco tivesse conhecimento de que o cupom vendido pelo site de compra coletiva – contribuinte não aparente – é o mesmo produto ou serviço vendido por outro site de compra coletiva.

Nesse caso, surgiria a violação do *non bis in idem*, em que o mesmo fisco tributa duas vezes o mesmo fato gerador, ou seja, será lançado o tributo do cupom ofertado diretamente pelo site de compra coletiva e haverá outro lançamento com valor superior, tendo como base de cálculo o cupom vendido no site de compra coletiva sem relação originária.

No entanto, essa violação do princípio seria parcial, eis que o valor “Y” seria de responsabilidade solidária tributária (art. 128 do CTN¹⁵) do ofertante, ou seja, a fazenda pode utilizar o instituto da responsabilidade solidária para poder constituir o crédito devido.

Em os sites que compram o cupom de consumidores não haveria problema, porém entendendo que os mesmos deveriam ser tributados pela sistemática que considera como publicitários, em que será constituído crédito tributário de espécie ISS.

Quanto ao lugar do tributo, se um site está localizado em São Paulo e o produto ofertado é de Santa Catarina, o imposto devido será em qual cidade?

Essa questão foi muito discutida na doutrina e jurisprudência, dando percalços até hoje, mas já temos posições consolidadas que trazem segurança jurídica para aqueles que se situam na posição de sujeito passivo.

Seguindo assim o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁶, há imposto devidos nas duas localidades, porém de fato geradores diversos, por que o Município de São Paulo poderá constituir o ISS sobre a porcentagem da cobrança efetuada pelo site de compra coletiva, enquanto que na mesma relação tributária teremos o fato gerador para cidade de Santa Catarina, podendo ser Estadual no caso de incidência de ICMS, se for venda de produto ou pode ser ISS para ente municipal, no caso de uma prestação de serviço.

Ressalta-se que as fazendas têm editado normas de cobrança de imposto de produtos vendidos em site de compra coletivo remetidos via correios de outras cidades, ou seja, destoando da legalidade comum do procedimento, que seria conforme o seguinte exemplo: Uma pessoa compra um produto num site e o produto é enviado perfeitamente outra cidade, incidindo nessa relação o ICMS para o ofertante da cidade de origem do produto e ISS da prestação de serviço ao operador do site de compra coletiva.

¹⁵BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012.

¹⁶TORRES, op. cit, p. 261.

Ocorre que as Fazendas Estaduais entendem como fato gerador para suas competências de ICMS, a mera circulação do bem perante sua territorialidade, sendo asism editaram norma que tributa produto que entra no seu Estado por meio de venda eletrônica.

Então a sistemática gira em torno da seguinte situação, o produto é tributado pelo ICMS do Estado de Origem do Ofertante, o site é tributado pelo regime o ISS para o município de onde esta prestando seu serviço e consumidor fica obrigado a pagar o valor de ICMS no seu Estado ao receber o produto pelo Correio, sob pena de perdimento do bem.

O Estado do Piauí, por exemplo, editou a Lei do Estadual n. 6.041/10 do Estado¹⁷, onde regeu a incidência de competência de ICMS aos produtos que entrarem na sua territorialidade.

A tentativa desse Estado ao realizar edição de tal norma é proteger a compra e venda de produtos no âmbito de sua territorialidade, ou seja, estamos diante de indícios de guerra fiscal arrecadatória, eis que tem ocorrido um grande volume de compras por meio eletrônico, no qual o sul e sudeste do país tem tido vantagens, por disponibilizar um produto com preço mais vantajoso para o consumidor, que terá acesso a oferta por meio eletrônico e de fato diminui a arrecadação desses Estados mais distantes das transações financeiras do país.

Ocorre que, a sistemática constitucional não permite a existência de tributação de um mesmo fato gerador para dois entes, ou seja, no caso há a bitributação.

É importante destacar, que a incidência do ICMS sobre produtos enviados pelo correio, geralmente oriundos da compra e venda em sites de Compra Coletiva, não se coaduna com a sistemática existente das operações interestaduais, em que há pagamento de parte do ICMS para o Estado onde a mercadoria circulou, isto é, se uma empresa compra pneus e seu produto chega por São Paulo haverá pagamento de parcela do ICMS para esse Estado e

¹⁷PIAUI. Lei Estadual nº 6041, de 30 de outubro 2010. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei6041.pdf>>. Acesso em 26 ago. 2012.

pagamento do restante ao Estado onde for efetuada a revenda, aplicando assim a alíquota de operações interestadual, conforme art. 155, §2º, VII e VIII, da CRFB/88¹⁸.

Portanto não resta dúvida, que a sistemática atual de alguns Estados na proposta de operações e-commerce traz a baila a violação de princípios e sistemáticas já consolidados no âmbito constitucional.

Nessa senda, a jurisprudência vem designando os limites dessa relação que por ser nova traz aos administradores o ideal de invencionar por meio de tributação não prevista na constituição, o que fatalmente aniquila a segurança jurídica do contribuinte, tendo que ser solucionado a questões referente no âmbito do Poder Judiciário.

3. ANÁLISE DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS COM RELAÇÃO À SISTEMÁTICA ADOTA PELAS FAZENDAS

Diante da sistemática adotada pela Fazenda Municipal e Estadual, há que ser analisado algumas considerações aos fundamentos utilizados nas decisões judiciais.

No que concerne cobrança de prestação de serviço do operador do site e dos prestadores de serviços que contratam e disponibilizam os seus serviços na rede, há incidência de ISS para o ente do local onde foi prestado o serviço, ou seja, se o site tem sede na cidade de São Paulo, este será o ente competente para cobrar o Tributo, assim como se a prestação de serviço comprado pelo consumidor fosse realizada no Rio de Janeiro, o ente Municipal da cidade Rio de Janeiro será o ente competente legítimo da cobrança, existindo assim duas relações jurídicas tributárias para uma relação jurídica contratual perante o consumidor.

Nesse diapasão segue as orientações do STJ, em que o ISS é devido no local em que for prestado o serviço:

¹⁸BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC n. 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, os elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.¹⁹

Consequentemente, não existe qualquer disparidade entre a sistemática da cobrança realizada pelas Fazendas Municipais e os entendimentos jurisprudências, já que o ente competente para cobrança de ISS é o ente competente territorialmente do domicílio em que esta instalada o estabelecimento comercial.

Já com relação ao ICMS na operação em sites de compra coletiva será devido somente no lugar onde ocorre o seu fato gerador, podendo ser pela alíquota local para vendas em que a mercadoria circule dentro do território estadual ou pode ocorrer a alíquota interestadual, em que os Estado em que estiver circulando a mercadoria ficará com parte de recolhimento.

É nesse âmbito que as Fazendas do Norte do país têm errado e de fato é uma verdadeira guerra fiscal que merece ser controlada, porque as vendas efetuadas por meio virtual não vão deixar de ocorrer, além de que o consumidor é quem mais ganha com a

¹⁹BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, unânime, RESP n. 1.160.253/ MG, rel. Ministro CASTRO MEIRA. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=988538&sReg=200901880868&sData=20100819&formato=PDF>. Acessado em 9 de setembro de 2012.

concorrência existente no mercado, cabendo ao ente Público Tributante incentivar o empreendedorismo para poder ter uma economia forte e sustentável.

Os governos de alguns Estados administram as suas Fazendas como verdadeiros cobradores de imposto confiscatórios, não observando assim os preceitos constitucionais.

Não obstante a existência de guerra fiscal, destaca-se que as operações de compra e venda de mercadorias por meio da internet surgiu para facilitar o acesso de produtos, que nem sempre estão disponíveis em certos mercados regionais. Muitas das vezes o produto somente é encontrado na internet e o consumidor não tem opção de efetuar a compra em seu Estado por mera indisponibilidade do produto.

De fato, nem sempre a justificativa é em torno da indisponibilidade, pode ser que a motivação da compra seja por mera questão de preço, o que não inviabiliza a incidência de qualquer tributo.

Nesse sentido, é importante que as fazendas invistam em mecanismos para apuração de impostos, quando as operações ocorrerem por meio da internet, eis que estamos em um caminho sem volta.

Ressalta-se, então, que como uns Estados estão verificando a diminuição de sua arrecadação, devido à grandiosa circulação financeira da venda ocorrida em site de compra coletiva, aqueles resolveram criar a obrigação de pagamento de ICMS, no produto que chega via correio por meio de transação entre Estados.

É importante destacar que não esta sendo aplicada no caso a alíquota interestadual, há um novo tributo incidente na relação jurídica deduzida acima, isto é, onde houver uma venda de produto que irá ser enviado para outro Estado, haverá a cobrança do ICMS pela alíquota interestadual, bem como será cobrado outro ICMS com uma alíquota diversa para esse produto ao ser retirado no correio.

Como estamos diante de cobrança de ICMS por entes diversos, conseqüentemente há violação do princípio da bitributação, onde na ocorrência de um fato gerador não pode ocorrer à incidência de dois tributos por entes diversos.

Relata-se que na alíquota interestadual, há incidência de um tributo com parte da alíquota dividida entre os Estado por onde a mercadoria irá circular, alíquota interna e interestadual, o que faz significativa diferença ao caso de tributação de produtos que são enviados pelo correio, que atinge frontalmente as operações de sites de compra coletiva.

Então, a sistemática adotada por algumas Fazendas Estaduais são eivadas de vícios ao princípio da bitributação e inconstitucionalidade formal.

Com relação à fundamentação da bitributação, a mesma não ocorreria se fosse por uma norma constitucional originário, que previsse a incidência de tributos no mesmo fato gerador para entes os entes diversos, porém tal fato não ocorrera, o que já fulminaria a sistemática adotada pelos entes que criaram essa possibilidade de incidência de tributo.

Outra vertente, que pode ser analisada, superando a bitributação existente, é quanto a inconstitucionalidade formal, porque o ente estatal não poderia reger uma disposição de ICMS sem uma norma geral editada por Lei Complementar ao caso de mercadorias de proveniência de outro Estado.

A alíquota interestadual é proveniente da constituição, sendo sua regência por meio de normas gerais e sua alíquota e estabelecida por resolução do Senado Federal²⁰, conforme o art. 146, III da CRFB/88, ocorre que a constituição prevê disposição própria no âmbito da sua regulamentação do ICMS com alíquota interestadual, ou seja, não possibilitou esse tipo de regulamento para o âmbito Estadual, concernente a tributação de ICMS além da alíquota

²⁰BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno, unanime, ADI n. 4565 MC / PI, rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4565%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4565%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cplc9n5>> Acessado em 9 de setembro de 2012.

interestadual, logo haveria uma inconstitucionalidade formal, o que diverge da disposição legal implementada por Estado que cobram a incidência de ICMS no caso em comento acima.

O STF, em respeito às disposições constitucionais, tem prolatado seus decisum em prol do contribuinte evidenciando as informalidades do procedimento da regência tributária, seguindo assim a ementa de outro precedente:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.²¹

Nesse sentido, ficou constatado que a incidência de ICMS que não seja por a alíquota interestadual, mas que foi criada pelo ente Estadual que entendeu que deveria ser tributado um produto oriundo de outro Estado, é inconstitucional, devendo todos os demais entes não editar

²¹BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno, unânime, ADI n. 1945 MC / MT, rel. Ministro GILMAR MENDES. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1945%2ENUMER%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1945%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c6meczn>>. Acessado em 9 de setembro de 2012.

novas normas, sob pena de ser reconhecida a inconstitucionalidade por arrastamento, o que nem precisaria de uma nova demanda por meio de ação, bastando uma ação de reclamação constitucional, em que quaisquer contribuinte poderia exercer.

É importante destacar desse julgado do STF, que ele adota a sistemática constitucional da alíquota interestadual, que exclui qualquer competência de regência legislativa por parte de qualquer ente Estadual.

Como a linha de entendimento do STF é no sentido de que onde ocorre a saída da mercadoria em operação entres Estados, sempre haverá aplicação da alíquota interna e do local onde entrar a mercadoria haverá incidência do ICMS interestadual, do qual o ente não pode inovar, sob pena estarmos diante de um indício de guerra fiscal.

Portanto nesse caso há uma disparidade da sistemática adotada por algumas fazendas e a orientação jurisprudencial, do qual tem sido vedada a cobrança de ICMS em produtos oriundos de outros Estados.

Resta consignar que não há jurisprudência pertinente sobre a questão dos sites que são ferramentas de pagamento para a operação da compra e venda dos sites de compra coletiva, estes sites são os que recebem o dinheiro por meio de operação de cartão de crédito para repassar para o operador do site.

O mercado chama de “sistema pago”, eles são prestadores de serviço do site de compra coletiva e sua tributação deve ser condizente com a apuração de ganhos na apuração efetuada na operação, ocorre que não tem ocorrido conflito, pois a transação é virtual e não há a questão de qual ente vai tributar o referido fato gerador, mas há mera questão da evasão fiscal.

É nessa orientação que se faz importante a simplória identificação dos sujeitos passivo tributário na relação de compra e venda em sites de compra coletiva.

De nada adianta saber qual o fisco pertinente, a incidência do tributo, se a operação é mascarada por agentes de evasão fiscal.

Destaca-se, assim, que as relações jurídicas efetuadas por meio de comunicação virtual, que é a internet ou até mesmo por meio telefônico, há certa ausência de mecanismos de blindagem fiscal.

Os empreendedores tem conhecimento sobre essa falha fiscal e utiliza do meio para poder evadir de suas obrigações tributárias, sendo pertinente ao caso um olhar criterioso no uso dos cartões de crédito.

4. EVASÃO FISCAL E SOLUÇÕES

A doutrina faz distinção terminológica dos termos evasão e elisão, sendo o primeiro constituído pelo planejamento tributário antes de ocorrência do fato gerador, enquanto que na evasão fiscal, esta ocorre no planejamento depois do fato gerador²².

A elisão fiscal em regra é legítima e válida, ou seja, uma sociedade empresaria pode realizar um planejamento tributário com o intuito de minorar seus impostos, desde que isto ocorra antes do fato gerador, podendo isto ocorrer com a instalação de uma fábrica em determinada região do país, onde ocorre subsídio estatal para o seu desenvolvimento. Nesses casos não há quaisquer tipo de violação de norma ou crime tipificado.

Já com relação à evasão fiscal, temos as fraudes e sonegações, onde o contribuinte ou responsável tributário ludibria o fisco com o intuito de reduzir ou não declara o imposto para o não pagamento, o que nesse fato pode ocorrer a aplicação da Lei n. 8137, os art. 168-a do CP e art. 337-a do CP.

²²COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento fiscal. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Evas%C3%A3o-e-Elis%C3%A3o-Dial%C3%A9tica.pdf>>. Acesso em: 24/09/2012.

As fraudes ainda se baseia em operações típicas efetuadas por papéis, onde é possível o fisco averiguar os rastros da fraude e da sonegação, contudo as formas de sonegação não tem deixado um rastro de papel, mas verdadeiros caminhos de circulação financeira na rede de computadores.

Nessa senda, os tipos penais de crimes contra a ordem tributária não são ineficazes as operações de produtos e serviços efetuados pelo meio da internet, em especial aos sites de compra e venda, o problema ocorre com a ausência de capacidade técnica do fisco nessa fiscalização, em que ainda entende que uma sociedade empresaria para movimentar milhões em proporção a um número de trabalhadores condizente, enquanto que um site de compra coletiva pode vender milhões e ter como recursos humanos apenas os próprios sócios (duas pessoas).

A evolução dessas novas formas de mercado traz para o fisco a obrigatoriedade de reformar seus conceitos de análise técnica para atuar na fiscalização e é nesse sentido que se faz necessário identificar cada sujeito e quanto o mesmo angaria nas vendas de produtos e serviços ofertados em site de compra e venda.

Se houver qualidade nesse sentido, não será preciso aumento de tributação, nem criação de impostos para garantir o custeio da função estatal.

Ressalta-se que a fiscalização deve respeitar de qualquer forma os preceitos constitucionais, de forma e maneira pode ocorrer o confisco pelo estado, sob pena regressão ao Estado ditatorial.

A evasão fiscal tem grande repercussão social e vem ocorrendo como pratica comum no sistema jurídico tributário nas operações de compra de venda de produtos e serviço praticados por sites de compra coletiva, seja porque a carga tributaria é alta, onde os produtos e serviços devem ser quase a preço de custo para atender a competição de mercado, mas que acaba por praticar o não recolhimento devido com o intuito de vender produtos mais baratos,

do que os que pagam corretamente, seja por mero descaso dos empreendedores com o aumento da vertente lucro.

De fato, o não recolhimento devido implica em ausência de recursos para os fins estatais, em que este é responsável pela organização da sociedade. Ocorre que para custear o Estado há necessidade de uma arrecadação ordinária sem fracassos. O insucesso denota em justificativas para ausência de investimento em políticas públicas ou verdadeira falácias políticas de déficit.

Sem sombra de dúvida, o fisco necessita de equipamentos materiais e jurídicos para poder acompanhar as evoluções das novas formas de evasão fiscal, e para isso é necessário que as políticas estatais coordenem um sistema de cruzamento de dados ao invés de instituir novos tributos para cobrir o rombo da inadimplência de alguns.

Os governantes não podem continuar atuando no julgar de interesses próprios, deixando de cobrar os tributos para não incomodar os custeadores do processo eleitoral.

A não fiscalização acaba sendo rígida com o “bom pagador”, este paga o próprio e o tributo de outrem que se privilegia pelo uso da evasão.

A carga tributaria torna-se alta devido a esses per causos e falhas do Estado arrecadador e nessa vertente que esta pesquisa de identificação dos sujeitos passivos nas operações de compra e venda em sites de compra coletiva se faz importante.

Se o fisco conseguir apurar quem são as pessoas que estão no sistema da venda de produtos e serviços em site de compra coletiva, torna-se mais fácil a atuação e a criação de ferramentas para fiscalização do tributo, logo haverá aumento da arrecadação.

Destaca-se que não basta a simples identificação do sujeito passivo, é necessário averiguar o quanto cada agente gera de tributo, sob pena de o Estado deduzir um lançamento tributário maior e passar a ser um violador da norma, que terá que restituir o valor cobrado indevidamente ou cancelá-lo.

De fato, a identificação do sujeito passivo nas relações de compra e venda por si só não é mola motriz de uma boa arrecadação, é uma ferramenta de controle, que pode ser usada contra a fraude e sonegação, já que não há um rastro de papel para ser seguido, pode-se pelo menos averiguar quem são as pessoas que praticam os fatos geradores.

Nesse sentido, há dois importantes sujeitos que estão em todas as relações de sites de compra coletiva, pois os consumidores ainda possuem medo em efetuar pagamento em dinheiro (boleto ou depósito em conta), sendo que as operadoras de cartão de crédito e os sites de sistema pago aferem renda de forma proporcional com a operação de compra e venda em site de compra coletiva.

Estes dois sujeitos não são contribuintes necessariamente dos mesmos impostos que ocorrem pelo ente tributante do fato gerador da compra e venda em site de compra coletiva, como por exemplo, venda de um produto que gera ICMS e a operadora de cartão de crédito contribui com IOF, logo a fiscalização por um ente somente tende ao fracasso, quando não há recolhimento nenhum ou reduzido pelo operador do site e ofertante, ou até mesmo quando somente o ofertante recolher, não haverá como cruzar dados do cartão de crédito utilizado, pois estes repassam o dinheiro para o operador do site que não recolhe, mas repassa os ganhos da venda ao ofertante, nessa hipótese não haverá relação jurídica, nem fática do cartão de crédito com o ofertante.

Nas operadoras de cartão de crédito, o fisco tem se aparelhado por meio de cruzamento de dados, conforme se pode depreender da Instrução Normativa SRF n. 341, de 15 de julho de 2003²³, porém o cruzamento ainda não corre de uma forma nacional, ou seja, não corre para todos os entes, não há um sistema de cruzamento de dados geral, cabendo a cada ente usarem dos recursos próprios perpetuados pelos seus regimes de competência.

²³ BRASIL, Secretária da Receita Federal. Instrução Normativa SRF n. 341, Publicado no DOU de 15/07/2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2003/in3412003.htm>>. Acesso em: 24/09/2012.

Por outro lado, há os “sistemas pagos”, onde um site com por exemplo o Mercado Pago, recebe o dinheiro do consumidor, seja por boleto bancário ou por pagamento de cartão de crédito, e repassa ao site de compra coletiva, nesses caso onde há a figura do sistema pago, a intermediação deixa o rastro das sucessões financeiras de onde ocorre o fato gerador, ocorre que o rastro é virtual, o que o fisco tem não se implementado.

A melhor solução, então, é cruzar os dados de todos esses agentes e ainda, assim, não haverá o recolhimento de todos os impostos devidamente, pois o sujeito tributário que não possui nenhuma relação com o ofertante estaria numa relação totalmente autônoma, mas seria flagrado pelas operações de recebimento de cartão de crédito ou do sistema pago, logo o fisco deve se aparelhar nesse sentido, sem que prejudique ou viole garantia do sigilo fiscal.

Portanto fiscalizar o lugar por onde o dinheiro ingressa, ou seja, pelo ato de compra do consumidor, ou seja, no uso do cartão de crédito, na transferência bancária ou no pagamento do boleto bancário é a forma mais eficaz para se acessar o vínculo jurídico das operações ocorridas nos fatos geradores da compra e venda de produtos e serviços disponibilizados nos sites de compra coletiva.

O custo e benefício da fiscalização é a melhor escolha jurídica que o Estado ponderar, pois se recair a fiscalização sobre esses sujeitos ao invés de autuar indiscriminadamente todos os sites de compra coletiva, com as informações de venda de cada produto ou serviços, que como já foi explanado neste trabalho, o ofertante pode não ter nenhuma relação com o site de compra coletiva, este que são classificados como contribuinte sem relação originária, e por consequência desse sistema de autuação haver cobrança ao contribuinte por violação ao *non bis idem*.

Seguindo assim nessa linha, cabe ao fisco criar ferramentas em suas notas fiscais, em que o contribuinte é obrigado a informar, que se trata de uma compra e venda de produtos e serviços efetuados em site de compra coletiva, indicando o nome e CNPJ do site, ou num

sentido mais genérico – vendas e-commerce - para que haja um liame de instauração de apuração de tributo da venda ocorrida.

Somente com o interesse do fisco na fiscalização é que se verificarão os verdadeiros montantes de operações financeiras corridas pelas vendas virtuais, pois na forma que hoje vem acontecendo, o fisco perde mais do que arrecada.

CONCLUSÃO

Nesta última década, a sociedade evoluiu demasiadamente no que tange aos meios de comunicação, conseqüentemente as relações humanas vieram a se efetivar por estes meios, porém, ainda, essa relação é desprovida de uma regência legal especial, o que também se faz desnecessária, pois a legislação atual resolve a questões, bastando para o caso um reaparelhamento ao fisco.

Sem sombra de dúvida, a internet tem sido o meio de comunicação mais em evolução do mundo, enquanto que a máquina administrativa ainda caminha com poucos recursos para ser considerada informatizada.

Fato é que a legislação brasileira não é a problemática para ocorrer à cobrança devida de tributos, em que incidem fatos geradores no mundo virtual.

Cabe ao operador esmiuçar as características da sistemática tributária para identificar o sujeito passivo e lançar o devido tributo, sendo desnecessária a *novatio legis*, estando acertada a decisão do STF pela inconstitucionalidade de Lei Estadual que cria nova incidência de tributo produtos proveniente de outro Estado da Federação.

Nesse sentido, deve-se haver consenso jurisprudencial e atividade linear pelas Fazendas Públicas em prol da segurança jurídica, com o intuito de o lançamento indevido e as

diversas interpretações por parte do fisco não minimizarem a arrecadação, já que a insegurança traz à tona as engenharias tributárias ilícitas.

Ressalta-se que não é necessário haver uma nova legislação para poder ocorrer regência dessas novas relações. É necessário haver coordenação por parte da administração fazendária para poder apurar adequadamente as pessoas reais que geram o fato gerador, sendo o cruzamento de dados entre as Fazendas um grande avanço para eliminar a evasão.

Portanto, a identificação do sujeito passivo nas relações de compra e venda em sites de compra coletiva se faz necessária para maior arrecadação, combate a evasão fiscal e privilegia a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Secretária da Receita Federal. Instrução Normativa SRF n. 341, Publicado no DOU de 15/07/2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2003/in3412003.htm>>. Acesso em: 24/09/2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, unânime, RESP n. 1.160.253/ MG, rel. Ministro CASTRO MEIRA. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?Seq=988538&sReg=200901880868&sData=20100819&formato=PDF>. Acessado em 9 de setembro de 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno, unânime, ADI n. 1945 MC / MT, rel. Ministro GILMAR MENDES. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI24%2ESCLA%2E+E+1945%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1945%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c6meczn>>. Acessado em 9 de setembro de 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno, unanime, ADI n. 4565 MC / PI, rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI24%2ESCLA%2E+E+4565%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4565%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cplc9n5>> Acessado em 9 de setembro de 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, maioria, RE n. 194.382-3/ SP, rel. Ministro Maurício Correia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+194382%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+194382%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ccvzo3n>>. Acessado em 27 de agosto de 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2012

CAPANEMA, Walter. Tribuna do Advogado, Rio de Janeiro: OABRJ, ano XL, n. 513, março. 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento fiscal. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Evas%C3%A3o-e-Elis%C3%A3o-Dial%C3%A9tica.pdf>>. Acesso em: 24/09/2012.

ÉPOCA NEGÓCIOS. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Informacao/Resultados/noticia/2012/03/e-bit-projeta-alta-de-25-nas-vendas-online-em-2012.html>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

IBOPE. Disponível em: <<http://www.ibope.com.br/calandraWeb/servlet/CalandraRedirect?temp=5&proj=PortalIBOPE&pub=T&db=caldb&comp=Not%EDcias&docid=73D8346F3A8348BC8>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

MERCADO PAGO. Disponível em: <<http://www.mercadopago.com>>. Acesso em: 02 de abr. 2012.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. IMPOSTOS federais, estaduais e municipais. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIAUI. Lei Estadual nº 6041, de 30 de outubro 2010. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei6041.pdf>>. Acesso em 26 ago. 2012.

REGRUPE. Disponível em: <<http://www.regrupe.com.br>>. Acesso em: 02 de abr. 2012.

TODESCHINI, Marcos. *Ele inventou a compra coletiva*. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,EMI177066-16363,00-ELE+INVENTOU+A+COMPRA+COLETIVA.html>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

TÔRRES, Heleno. *Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. rev, atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. atual. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2010.