

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC.SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE
Pós-graduação *lato sensu*, especialização e MBA
Curso de Especialização em Direito Tributário

BRUNA PORTO MOLLINAR

Incidência do ICMS nas compras pela internet

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de especialização em Direito Tributário.

Data: Abril/2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC.SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE
Pós-graduação *lato sensu*, especialização e MBA
Curso de Especialização em Direito Tributário

O Trabalho de Conclusão de Curso

Incidência do ICM nas compras pela internet

Elaborado por Bruna Porto Mollinar

E aprovado pela Coordenação Acadêmica do curso de Especialização em Direito Tributário, foi aceito como requisito parcial para a obtenção do certificado do curso de pós-graduação, nível de especialização, da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE da PUC.SP.

Data: Abril/2013

Coordenador Acadêmico

Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

Assistente da Coordenação

Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé

Professor Avaliador

Prof. Luciano de Almeida Pereira

Data: Abril/2013

Assinatura do Aluno: _____

Nome do Aluno: BRUNA PORTO MOLLINAR

Identidade do Aluno: RG MG12136823

RESUMO

Este artigo faz um breve histórico dos impostos relativos à operações mercantis, chegando ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS, após analisa a aplicação deste imposto aos produtos vendidos no âmbito comércio eletrônico, e-commerce. Neste contexto, analisa a problemática da incidência nas operações interestaduais, a guerra fiscal e o Protocolo ICMS 21/2011. Partindo destas bases, será estudado, as vendas no comércio eletrônico, a não previsão de repartição das receitas entre os Estados que realizam estas operações, a utilização dos convênios interestaduais firmados para regulamentar estas transações, em especial o Protocolo ICMS 21/2011, convencionado por dezoito Estados brasileiros e a atual defesa pela sua inconstitucionalidade. Para isto, foram utilizados dados de pesquisas de campo, jurisprudência e doutrina jurídica sobre o tema.

Palavras-chave: ICMS. Operações interestaduais. Comércio Eletrônico. Guerra Fiscal.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	06
1)	ICMS EM UMA VISÃO GERAL	07
	1.1 Breve histórico do ICMS	07
	1.2 Conceito de ICMS	08
	1.3 Contribuinte	09
	1.4 Fato gerador do ICMS	10
	1.5 Incidência e não incidência do ICMS	12
	1.6 Base de cálculo do ICMS	13
2)	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
	2.1 Critério temporal	16
	2.2 Critério territorial	16
	2.3 Critério pessoal	17
	2.4 Critério material	17
	2.5 Critério quantitativo	17
	2.6 Regra matriz de incidência tributária no ICMS	18
3)	OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E ICMS	19
4)	GUERRA FISCAL	24
	4.1 ICMS e Guerra Fiscal	25
5)	COMÉRCIO ELETRÔNICO	27
	5.1 Comércio eletrônico no Brasil	27
	5.2 Relação entre a tributação e o comércio eletrônico	28
	5.3 ICMS nas operações eletrônicas interestaduais	30
6)	PROTOCOLO ICMS 21/2011	33
	6.1 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21	36
	6.2 Posição dos Tribunais das Cortes Superiores	37
7)	CONCLUSÃO	40

INTRODUÇÃO

A tendência universal é a evolução, dos meios comerciais, econômicos, sociais e consequentemente jurídicos. Com a globalização da economia, em um processo cada vez mais célere, houve desenvolvimento das tecnologias de informação que acarretou na transmissão de dados via internet, iniciando assim, um avanço das relações comerciais. Nesse cenário, surge o comércio eletrônico, o chamado e-commerce, este possibilitou que as transações comerciais fossem realizadas de forma virtual, sem a definição exata do local de origem e destino.

Por óbvio, esta evolução econômica implicou mudanças relevantes no âmbito jurídico, em especial nas relações tributárias. Conceitos fundamentais para o Direito Tributário tiveram que passar por uma nova interpretação e principalmente uma readaptação aos novos entendimentos de relações comerciais.

Ao mesmo tempo em que o comércio eletrônico alavancou, se estabeleceu entre os Estados brasileiros, uma guerra fiscal bilionária pelo recolhimento de impostos nestas operações.

Ocorre que a Constituição Federal, prevê em seus dispositivos que nas relações interestaduais, o ICMS deve ser recolhido integralmente pelo Estado onde o produto é despachado, quando adquirido por consumidor final, não contribuinte do imposto. Ainda assim, os entes federativos tendem a estabelecer normas individuais de incidência tributária sobre as mercadorias vendidas no comércio eletrônico, em operações interestaduais.

Gerando a partir disso, uma grande discussão a respeito do recolhimento do ICMS sobre os produtos comercializados eletronicamente, sendo este debate, de fundamental importância para as Administrações Tributárias, que necessitam desenvolver novos métodos a fim de garantir uma justa e eficaz cobrança do referido imposto.

Nesse trabalho será enfatizado a repartição de receita do ICMS sobre às mercadorias operacionalizada pelo e-commerce entre os Estados brasileiros, e sobre a constitucionalidade das normas infraconstitucional estabelecidas a fim de regulamentar esta tributação.

1. ICMS Em Uma Visão Geral

1.1 Breve histórico do ICMS

O imposto sobre Vendas Mercantis, conhecido como IVM, foi o primeiro imposto instituído no Brasil sobre as operações mercantis, criado como a promulgação da Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, este imposto incidia, de forma cumulativa, sobre as operações de vendas comerciais, ou seja, a cobrança não abatia valores pagos em operações anteriores, além disso, a sua competência era exclusiva da União.

Pouco mais de uma década, com a Constituição de 1934, o IVM teve sua abrangência e conseqüentemente sua nomenclatura alterada para Imposto sobre Vendas e Consignações, IVC, como o próprio nome declara, este tributo passou a incidir também sobre as consignações. Além do mais, a sua competência passou às mãos dos Estados-membros, que se tornaram responsáveis pela sua decretação.

O princípio da não cumulatividade, que impede ser cobrado imposto quando em operações anteriores já houve cobrança, ou seja, efeito cascata, foi instituído com a promulgação da Lei nº. 4.502 de 1964. E por sua vez, este princípio foi incluído no texto constitucional, através da emenda constitucional nº. 18, neste contexto, a Constituição Federal passou a prever a não cumulatividade sobre a tributação de consumo. Substituíu-se, assim, o IVC pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ICM. Ocorre que a União, centralizou a legislação do ICM, o que impossibilitou a autonomia dos Estados.

Pelo fato de os Estados não possuírem autonomia sobre a sua maior fonte de receita, se iniciou uma nova reforma no sistema legislativo nacional, com o advento da Constituição Federal de 1988, onde foi extinto o ICM e em seu artigo 155, inciso I, foi criado o atual Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS.

Pois bem, este imposto figura sob a competência dos Estados e Distrito Federal, está disciplinado de forma genérica na Carta Magna, que estabelece apenas seus princípios e suas principais funções e incumbe à Lei Complementar, em seu inciso XII do art.155, a prerrogativa de:

Art. 155 (...)

XII- (...)

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas a circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da sua incidência, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos industrializados, e semielaborados;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma, como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade; e
- i) fixar a base de cálculo de modo que o imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.¹

Este rol taxativo de incumbências limitou tanto a atual legislativa da União, na criação da Lei Complementar nº 86 de 1996, quanto a atual legislativa dos Estados, na concepção de suas respectivas leis estaduais, que regulamentem a operacionalização do tributo.

1.2 Conceito de ICMS

O ICMS é imposto cobrado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A instituição deste imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme determinado pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, inciso II.

Através da Lei Complementar 87 de 1996, lei geral sobre ICMS, ficou determinado que somente os Estados e o Distrito Federal podem instituí-lo ou alterá-lo. Além disso, cada Estado institui o tributo por alíquota, regulamentando-a por Decreto, este consolida a legislação sobre ICMS vigente no Estado. Importante destacar que os "regulamentos do ICMS" de cada Estado, não podem criar obrigações que não estejam contidas nas leis superiores, tanto na Constituição como na Lei Complementar.

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

O ICMS tem como objetivo o controle fiscal, e tem como principal fato gerador a circulação de mercadoria, inclusive as que iniciam no exterior. Importante destacar também, que este imposto incide sobre diversos tipos de serviços, como por exemplo, o serviço de telecomunicação, transporte intermunicipal e interestadual, importação e prestação de serviços.

Com relação à circulação de mercadorias, todas as etapas de circulação e toda prestação de serviço estão sujeitas ao ICMS, devendo para este controle, haver a emissão de nota fiscal. De início cumpre destacar que existem algumas operações, previstas em lei, que serão detalhadas oportunamente, em que o imposto não incide.

1.3 Contribuinte

A lei complementar que regulamenta o imposto, em seu artigo 4º, apresenta a figura do Contribuinte, que para este tributo, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Aquela pessoa física ou jurídica, que mesmo sem habitualidade importe mercadorias do exterior, mesmo que para consumo ou para o ativo permanente do estabelecimento, ou seja, destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado lá, ou adquira em licitação de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, ou adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, também é contribuinte.

Para o direito tributário, considera-se contribuinte, ou seja, sujeito passivo da obrigação tributária, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, conforme prevê o artigo 121, do CTN em seu inciso I.

Estar ou não a pessoa constituída ou registrada independe para figurar como contribuinte, basta apenas que pratique com habitualidade as operações definidas como fato gerador do imposto.

Para fins tributários, entende por habitualidade, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, onde sua repetição faz com que se presuma que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

Ou seja, na basta inscrição no cadastro de contribuinte do Estado, tal inscrição é apenas elemento que formaliza a condição de contribuinte, não significa que por uma pessoa estar cadastrada ela seja contribuinte do ICMS, uma vez que somente existirá juridicamente se praticar aquelas situações definidas no fato gerador do imposto.

1.4 Fato gerador do ICMS

Inicialmente, cumpre esclarecer que pela expressão fato gerador se entende um fato ou conjunto de fatos que o legislador considera para o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo.

Para alguns doutrinadores, como Geraldo Ataliba², deve-se sempre distinguir o fato descrito na hipótese legal, considerada como hipótese de incidência e o fato imponível que para ele é o que efetivamente ocorreu num determinado tempo ou local que configura a hipótese de incidência. Ou seja, o fato imponível é o acontecimento no mundo real do previsto no texto legal.

O Código Tributário Nacional utiliza apenas a expressão fato gerador, sem fazer distinção do previsto para o ocorrido, em seus artigos 114 e 115. Nestes termos, fato gerador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Além disso, dispõe que fato gerador da obrigação acessória é a hipótese que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

Segundo Professor Alexandre Mazza³:

“O ICMS tem como fato gerador: a) as operações relativas à circulação de mercadorias; b) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

Com base no artigo 12 da Lei Complementar 87 de 1996, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

Art. 12. (...)

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se

³MAZZA, Alexandre. **Noções elementares de direito tributário. Doutrina e jurisprudência.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Damásio de Jesus, 2009.

ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.⁴

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, mesmo que se tenha iniciado no exterior. Além disso, o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior.

O simples fato de a mercadoria sair ou se descolar do mesmo estabelecimento comercial não caracteriza o fato gerador. Isso porque a circulação trata-se, na verdade, de uma situação jurídica, isto é, deve haver a transferência de titularidade.

1.5 Incidência e não incidência do ICMS

Os artigos 2º e 3º da Lei Complementar 87, trazem, respectivamente, as hipóteses de incidência e não incidência do ICMS, vejamos abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.⁵

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.⁶

⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília. DF.

1.6 Base de Cálculo

Base de cálculo nada mais é que a grandeza econômica a qual será aplicada a alíquota dos tributos, a fim de exprimir o montante a ser pago a título de tributação.

Para o professor doutor Paulo de Barros Carvalho⁷, base de cálculo é:

“(...) toda importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo.”

A base de cálculo, salvo disposição em contrário, aplicada no ICMS é o valor da venda da mercadoria, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente.

Com base no artigo 13 da Lei Complementar, a base de cálculo do ICMS deve ser aplicada das seguintes formas:

Art. 13. (...)

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.⁸

⁸BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - RMIT

Regra matriz é a descrição legislativa do fato que dá nascimento à obrigação tributária, ou seja, é uma norma jurídica, que contém todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

Estando a RMIT incompleta, ou seja, faltando um de seus elementos, não é possível proceder com o lançamento tributário, o que impede a constituição do crédito. Logo, conclui-se que o fenômeno da incidência tributária pressupõe a construção de uma norma jurídica, denominada aqui de RMIT constituída por aspectos que orientem o Fisco na atividade de constituir o crédito.

A hipótese de incidência ou regra matriz pode ser estudada em cinco elementos distintos, conhecidos como critérios: critério temporal; critério territorial ou espacial; critério pessoal; critério material; critério quantitativo.

2.1 Critério temporal

O critério temporal define quando se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, indica o exato momento que o fato impositivo ocorre.

Segundo leciona o mestre Paulo de Barros Carvalho⁹:

“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”

2.2 Critério territorial

Por outro lado, critério territorial ou espacial, por sua vez, determina onde ocorrerá o fato impositivo do tributo. É o espaço físico em que a relação jurídica passa a existir.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

2.3 Critério pessoal

O critério pessoal, como o próprio nome revela, está ligado aos sujeitos, passivo e ativo, da obrigação tributária, isto é, o credor e o devedor do tributo.

O polo passivo é ocupado pelo contribuinte ou pelo responsável, ou seja, o realizador do fato impunível, ou quem tenha ligação de responsabilidade. Já, o polo ativo é ocupado pelo Fisco, autoridade competente juridicamente para figurar como pretensor do crédito tributário.

2.4 Critério material

Por sua vez, o critério material é o próprio fato gerador, o fato descrito na hipótese de incidência. Isto é, o verbo e seu complemento que delimita qual ação ou estado será exigida para que se produza o dever de pagar o tributo.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

“Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critério espacial e temporal).”

2.5 Critério quantitativo

Por fim, o critério quantitativo é responsável por mensurar quanto o contribuinte deve ao fisco, os parâmetros necessários para essa aferição, ou seja, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre a base de cálculo para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária, podendo ser fracionada, percentual, ou não, desde que representada monetariamente.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

2.6 Regra-matriz de incidência tributária no ICMS

A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal/interestadual e de comunicação, tem como base de incidência a circulação de bens e serviços, levando-se em consideração a transferência de titularidade de coisa móvel destinada ao comércio, com habitualidade, bem como a prestação do serviço de qualquer tipo de transporte e qualquer tipo de comunicação.

A regra-matriz do ICMS mercadorias tem no antecedente, como critério material, a “transferência da titularidade de mercadorias”; como critério espacial o território nacional; e por fim, o critério temporal é o momento da saída de mercadoria do estabelecimento do remetente.

Já no consequente, o critério pessoal tem no sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal e no polo passivo o vendedor da mercadoria, ou seja, o sujeito que efetuou a transmissão da titularidade da mercadoria; e no critério quantitativo a base de cálculo é o valor atribuído à mercadoria e a alíquota é variável de acordo com a legislação de cada Estado da Federação.

De outro lado, a regra-matriz do ICMS importação tem no antecedente, como critério material “importar bens ou mercadorias”; como critério espacial, a repartição aduaneira e o critério temporal é momento do desembaraço aduaneiro.

E no consequente, o critério pessoal tem no sujeito ativo Estado onde se localiza o domicílio ou estabelecimento destinatário dos bens importados e no sujeito passivo, figura-se o comerciante, industrial, produtor, pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade; e por fim, no critério quantitativo a base de cálculo é o valor da operação envolvendo o bem importado e alíquota variável de acordo com a legislação de cada Estado da Federação.

3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E ICMS

Como já abordado em tópico acima, a Lei Complementar 87 de 1996, disciplinou apenas normas gerais sobre ICMS, por isso é chamada de lei geral, ficando determinado que cada Estado e o Distrito Federal, por terem competência de instituí-lo, instituirá também suas respectivas alíquotas. Logo, conclui-se que as alíquotas de ICMS variam de acordo com o Estado.

Ocorre que uma operação comercial pode envolver dois Estados, um Estado de origem do produto e um Estado de destino do bem, a isso se nomeia operações interestaduais, deve-se aplicar uma alíquota interestadual, e não uma em detrimento da outra e muito menos as duas.

Afim de regular tais operações, a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, estabeleceu que nas operações interestaduais que se destinem a bens e serviços à consumidor final, adotar-se-á a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, e alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;¹¹

Interpretando o referido dispositivo, temos duas concepções distintas, destinatário contribuinte, aplicação da alíquota interestadual e destinatário não contribuinte, aplicação da alíquota interna do Estado competente.

Conforme já abordado, por contribuinte do ICMS entende-se ser qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou com intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Portanto, conclui-se que para que os

¹¹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

bens sejam considerados mercadorias, e o adquirente, considerado contribuinte, é obrigatoriamente necessário a existência de habitualidade e/ou a realização de compras em grande escala, ao ponto de configurar intuito comercial, aplicando-se aí a regra da alíquota interestadual.

O mesmo não é observado quando o consumidor final não é contribuinte do imposto, situação onde haverá a incidência tão somente da alíquota interna, sem qualquer partilha entre os Estados envolvidos, remanescendo nesta hipótese o cerne do presente estudo.¹²

Ou seja, não configurando o destinatário contribuinte, em outras palavras, sendo o destinatário consumidor final, sem intuito comercial, não há que se falar em alíquota interestadual.

Por alíquota interestadual e operações interestaduais, entende-se que o imposto deve ser repartido entre o Estado de destino e o Estado de Origem. Tanto a maneira como se dará esta repartição da alíquota, como a fixação do percentual correspondente à alíquota interestadual correspondente a cada região é de responsabilidade do Senado Federal, por meio de resolução, como bem determina a Constituição Federal no inciso IV do artigo 155.

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;¹³

Sendo assim, o Senado federal estabeleceu através da Resolução 22 de 1989 a diferenciação entre as alíquotas estaduais, visando primordialmente favorecer os Estados menos desenvolvidos economicamente. O artigo 1º desta Resolução determina:

¹² MIACCI, Patrícia Maria. **O ICMS no comércio eletrônico**. Jus Navegandi. Disponível em <<http://www.jus.com.br/revista/texto/23580/0-icms-no-comercio-eletronico/2#ixzz2OT2aQ3Lo>> Acesso em 15 março. 2013.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

Art. 1º – A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único – Nas operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, oito por cento;

II – a partir de 1990, sete por cento.¹⁴

O fundamento desta diferenciação por regiões se dá ao fato de nas regiões Sul e Sudeste se concentrarem em maiores escalas as grandes empresas produtoras, logo estes tais Estados figuram em maiores proporções como Estados origem, e não havendo essa distinção de alíquotas, a maior parte do valor recolhido a título de ICMS resultaria com os Estados mais ricos e desenvolvidos, com maior capacidade de produção, o que, por conseguinte, acentuaria as desigualdades sociais destas regiões.

Do dispositivo em questão conclui-se que, tendo por base a venda de uma mercadoria que possua alíquota total de 17%, figurando como Estado de origem, estados da região Sul ou Sudeste e como Estado de destino, estados da região Norte, Nordeste, Centro Oeste ou o Estado do Espírito Santo, a alíquota do Estado produtor será de 7% e a do Estado consumidor será de 10%. Por outro lado, figurando tanto como Estado de origem quanto de destino, os estados da região Sul ou Sudeste, a alíquota do Estado produtor será de 12% e a do Estado consumidor será de 5%. Ainda neste quadro, figurando como Estado de origem, estados da região Norte, Nordeste, Centro Oeste ou o Estado do Espírito Santo e como Estado de destino, estados da região Sul ou Sudeste, as alíquotas do Estado produtor e a do Estado consumidor serão as mesmas anteriormente expostas. Assim também será na hipótese em que estará como Estado de origem e de destino os estados da região Norte, Nordeste, Centro Oeste ou o Estado do Espírito Santo.

¹⁴ BRASIL. Resolução nº 22 do Senado Federal do Brasil de 1989. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

ESTADO DE ORIGEM	ESTADO DE DESTINO
Sul / Sudeste 7%	NE / NO / CO / ES 10%
Sul / Sudeste 12%	Sul / Sudeste 5%
NE / NO / CO / ES 12%	NE / NO / CO / ES 5%
NE / NO / CO / ES 12%	Sul / Sudeste 5%

Além disto, a Constituição Federal no bojo do inciso VI, do artigo 155, estabeleceu que as alíquotas internas não podem ser inferiores às estabelecidas pelo Senado Federal, com interestaduais, ou seja, a alíquota de 12% fixada pelo Senado serve como piso para alíquotas internas. Salvo deliberações firmadas entre os Estados e o Distrito Federal, através de convênio celebrado junto ao Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária.

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;¹⁵

Conclui-se que existem três tipos de operações sujeitas à incidência do ICMS, quais sejam, as operações de importação, as transações internas em cada ente da federação e por fim as operações entre os diversos Estados brasileiros, interestaduais. As exportações não são objetos de incidência de ICMS, pois estão constitucionalmente isentas de imposto.

Nas operações internas e na operação de importação o recolhimento do ICMS é total do Estado importador.

¹⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

Já nas transações interestaduais o Estado de origem retém o percentual cabível, de acordo com a região que se encontra, e ao Estado de destino cabe a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual. A esta partilha de recolhimento, se dá o nome de regime misto origem-destino, ou seja, parte do imposto cabe ao Estado de origem e parte ao Estado de destino.

Por mais que seja denominado misto, este sistema de partilha do ICMS não representa um consenso entre os Estados produtores e consumidores, estando longe de ser considerado um modelo de repartição justo para o país. Visto que os Estados produtores, de origem, defendem a ideia de que justo seria recolherem por inteiro o ICMS das vendas realizadas para outros entes da federação. Por outro lado, defendem os Estados consumidores, de destino, que o recolhimento total do imposto deveria ser feito por eles, onde reside o consumidor que tem o ônus do imposto.

Esta divergência, não deixa de ser uma nova modalidade de guerra fiscal.

4 GUERRA FISCAL

Como já mencionado acima, entres os Estados da federação existe uma grande desigualdade social, de um lado vemos estados com um índice produtivo altíssimo e de outro, estados defasados de empresas produtoras. É neste cenário que se identifica a chamada guerra fiscal.

Guerra fiscal pode ser conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.¹⁶

Nestes termos, nada mais é que uma guerra instaurada entre os entes federativos na busca por investimentos privados, através de indústrias, que promovam circulação de capital. Nesta guerra, Estados em desvantagem econômica incentivam, através de benefícios fiscais, a migração e instalação de agentes privados em seus territórios.

Para atrair estes investimentos privados, os Estados oferecem aos contribuintes os chamados benefícios fiscais, estes incentivos, vão desde isenção de impostos e infraestrutura até a própria construção das instalações da empresa.

Isto gera vantagens para o Estado e para a própria empresa privada, mas pode trazer algumas desvantagens, dentre elas, o fato de o Brasil deixar de arrecadar volumosos recursos, sendo que, de qualquer forma a empresa se instalaria no país, sem necessitar de ter abonos fiscais.

Além da pouca arrecadação para os cofres públicos, estes incentivos acarretam sucateação da mão de obra. Neste sentido:

Outro fator preponderante é a mão de obra, que por falta de diversidade de empregadores tende a aceitar salários e benefícios menos atraentes que os trabalhadores de grandes centros, geralmente

¹⁶ CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. Disponível em <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal> Acesso em 15 mar. 2013.

mais sindicalizados. Regiões de baixa ou recente industrialização têm menos vínculos com a atividade sindical.¹⁷

Além disso, esta guerra acarreta distorções na arrecadação do ICMS.

4.1 ICMS e Guerra Fiscal

O ICMS, além de ser um tributo estadual, é o tributo brasileiro que mais arrecada aos cofres públicos, por óbvio é o mais afetado pela guerra fiscal estadual.

Os Estados menos desenvolvidos, em busca de captação de investimentos e arrecadação, concedem ao setor empresarial, benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS. Estes benefícios são dados na forma de redução de base de cálculo, isenções, anistias, remissões, crédito financeiro, crédito presumido, dentre outras.

As concessões unilaterais, pelos Estados e Distrito Federal, de benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS provocam uma facilitação para aos contribuintes, pois as políticas de incentivo se caracterizam pela redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relativo ao imposto, no caso o ICMS.

Isto gerou uma disputa financeira entres os Estados da federação, na busca por captação de investimentos privados em contrapartida o oferecimento de benefícios, neste cenário, muitas empresas migraram e outras se instalaram nos Estados que garantiam benefícios, afastando-se dos grandes centros.

Ocorre que com a evolução do comércio e com a intensificação das compras *on line* esta facilitação para instalação de polos industriais, nada colaborou com a arrecadação de ICMS para os Estados facilitadores, pois os grandes centros de distribuições de mercadorias adquiridas virtualmente continuaram intensificados na região sudeste do país.

Ou seja, sanada uma questão que gerou guerra fiscal, passado o tempo, outra guerra fiscal se instaurou entre os entes federativos, também no âmbito do ICMS.

A disputa agora se resume no fato de os Estados, onde não se encontram concentrados os centros de distribuição de mercadorias, pleitearem parcela na arrecadação de ICMS equivalente as operações interestaduais eletrônicas quando

¹⁷ Enciclopédia. **Guerra Fiscal**. Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal> Acesso em 15 mar. 2013.

realizadas por consumidores finais, não contribuintes, que neles residem, logo serão o destino das mercadorias virtualmente comercializadas.

O ICMS, por ser um imposto Estadual, sempre será motivo da guerra fiscal gerada entre os entes federativos.

5 COMÉRCIO ELETRÔNICO

Comércio eletrônico, ou *e-commerce*, ou venda não presencial, é um tipo de transação comercial feita por intermédio de um meio eletrônico, ou seja, é compra, venda e troca de produtos, serviços e informações através da rede mundial de computadores, a internet. Estas transações podem ser efetuadas entre empresas, ou entre empresas e consumidores.

O mercado mundial está adotando cada vez mais o *e-commerce*, o ato de vender e comprar pela internet aparentemente só apresenta benefícios tanto para as empresas como para os consumidores, tais como: abrange um maior número de consumidores; funcionam 24 horas, inclusive domingos e feriados; reduz gastos com funcionários, água, luz; não exige um local de fácil acesso e visibilidade ao consumidor; dentre outros.

A comercialização eletrônica se iniciou com a venda de produtos como CD's, livros e demais produtos palpáveis e tangíveis. Atualmente, além deste rol de produtos palpáveis ter praticamente triplicado, podendo listar-se o que ainda não se vende, iniciou-se a venda também de serviços, de pacotes turísticos à tratamentos estéticos.

Concluí-se que diversos ramos da economia estão aptos a realizarem operações via comércio eletrônico, e que este comércio passou a ser a tendência da nova era. Podem-se dizer que na internet se comercializa tudo, sendo difícil apontar algo que não se possa adquirir através deste meio.

5.1 Comércio eletrônico no Brasil

No Brasil, o comércio eletrônico, entre empresas e consumidores, surgiu logo após a internet comercial, em 1995, umas das empresas pioneiras nas vendas pela internet, são: a Livraria Cultura, o grupo Pão de Açúcar, as Lojas Americanas e Magazine Luiza.¹⁸

Tanto no Brasil, quanto no mundo em geral, as compras *on line* estão diretamente relacionadas ao acesso à internet, ou seja, países e Estados que possuem

¹⁸ Enciclopédia. **Comércio eletrônico**. Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Com%C3%A9rcio_eletr%C3%B4nico> Acesso em 31 out. 2012.

maior população de internautas, conseqüentemente possuem um comércio eletrônico mais evoluído e pode-se falar até mais eficaz, quando se equipara eficácia à evolução.

Além disso, quanto mais veloz a conexão da internet, maior probabilidade das compras serem realizadas em grandes escalas, visto que ocorrem menos transtornos e a compra se torna mais agradável.

A região Sudeste é a que concentra maior número de empresas praticantes do comércio eletrônico, as principais razões disto é pelo fato de se ter uma maior população de internautas, acesso à internet para todas as classes sociais e também por ser a região do país onde se encontra a maior parte do setor empresarial.

Por outro lado, as regiões Norte e Nordeste, são as que apresentam menor participação no comércio eletrônico, os consumidores destas regiões, em sua grande maioria, adquirem produtos das empresas das regiões Sul e Sudeste, que se encontra os maiores conglomerados varejistas do Brasil.

5.2 Relação entre a tributação e o comércio eletrônico

O crescimento do comércio eletrônico nas últimas décadas, não representa a metade do que se estima crescer futuramente, ou seja, se já é possível observar uma enorme evolução, o que dirá daqui alguns anos.

Neste sentido, em uma pesquisa recente do IBOPE ficou comprovado que o número e usuários de internet já é de 5,8 milhões, podendo alcançar 20 milhões em quatro anos, pelo fato de o comércio eletrônico estar relacionado diretamente a porcentagem populacional de internautas, conclui-se que este comércio tende a alavancar ainda mais nos próximos anos¹⁹.

Em razão de a internet ser um ambiente mundial de propagação de informações, dados, e agora compra e venda, as operações realizadas em seu bojo partem de um local à outro com enorme facilidade e rapidez. Ocorre que essa globalização comercial acarretou uma das maiores problemáticas, apresentada junto com o comércio eletrônico,

¹⁹ FERREIRA, Ana Amélia M. B. de Castro. **Tributação do comércio eletrônico**. Direito na Web. Disponível em <<http://www.direitonaweb.adv.br>> Acesso em 11 fev. 2013.

a dificuldade de coleta de dados pela administração pública tributária, o que facilita a sonegação fiscal.

Além disso, as operações comerciais eletrônicas estão incorrendo em uma enorme desinformação no tocante à tributação, uma vez que alguns critérios da regra-matriz de incidência tributária restam prejudicados e até indetermináveis.

Diante destas problemáticas apresentadas com as compras e vendas *on line* e consequentemente com o crescimento exacerbado desta prática, questões pontuais no âmbito da tributação nacional, se intensificam.

No Brasil, a ausência de uma legislação específica para regular as operações comerciais eletrônicas e a inexistência de uniformização das diversas leis, acarretam ainda mais uma incerteza quanto ao meio jurídico eficaz a ser aplicável a tais transações. Um exemplo disto é o que ocorre no âmbito do ICMS, tanto as empresas físicas quanto as virtuais utilizam de meios físicos para entrega de suas mercadorias, ou seja, estes produtos circulam da mesma forma, logo, deveriam ser tributados da mesma maneira, portanto não é o que de fato acontece.

A diferenciação na tributação do comércio eletrônico para o comércio físico, pode acarretar ainda mais uma desigualdade nas espécies, o que não seria justo. Ambos possuem vantagens e desvantagens, não podendo haver uma facilitação tributária para um e para outro não.

O comércio tradicional é responsável pela geração de milhões de empregos, o que de certa forma movimenta a economia do país, vantagens tributárias para o comércio eletrônico acarretaria pouco a pouco o fim do tradicional, o que não seria bom para o futuro do Estado.

Com isso, visando igualdade, o correto a se buscar é um sistema tributário que grave o comércio eletrônico de forma justa e que de outro lado mantenha um ambiente fiscal saudável para todos os entes federativos, sem prejudicar o avanço do comércio virtual e nem inviabilizar o comércio tradicional.

5.3 ICMS nas operações eletrônicas interestaduais

O ICMS é o imposto que mais está sofrendo com o advento do comércio eletrônico, a sua incidência nas operações eletrônicas interestaduais não está pacífica e grandes discussões envolvem este tema.

Com o e-commerce, a grande movimentação de mercadorias de um Estado para outro, traz à tona o problema fiscal da origem e destino das mercadorias. Se busca uma nova definição ao termo saída de mercadoria como hipótese de incidência do ICMS.

Visto em tópicos acima, tributa-se o ICMS tanto na saída da mercadoria como na entrada, em outras palavras, incide ICMS no Estado de destino ou de origem. Este imposto torna-se interestadual, quando uma mercadoria é produzida por um ente da federação e comercializada em outro e nesta hipótese, uma parte do tributo é devido ao Estado de origem da mercadoria e uma parte ao Estado de destino.

Tais regras também se aplicam às transações comerciais eletrônicas interestaduais. Ocorre que nas compras feitas pela internet por consumidor final, não contribuinte, aplica-se a alíquota interna do Estado em que se encontra o centro de distribuição comercial, a loja virtual. Ou seja, nestes casos o recolhimento do ICMS cabe integralmente ao Estado de origem da mercadoria, não havendo que se falar em alíquota interestadual e repartição de receita, como nas transações físicas.

Nas operações interestaduais de ICMS, como já estudado, a alíquota interna é aplicada quando o destinatário não for contribuinte, ao ponto que a alíquota interestadual é aplicada nos casos de consumidor contribuinte, como estabelece o artigo 155 da Constituição Federal.

No comércio eletrônico interestadual não se aplica a alíquota interestadual, pelo fato da circulação da mercadoria ter ocorrido no espaço virtual, não sendo definida como interestadual. Por este motivo, os Estados menos desenvolvidos (de destino) onde os seus consumidores buscam mercadorias nos Estados mais desenvolvidos (de origem), sofrem um prejuízo com relação a receita tributária que é voltada totalmente ao Estado produtor, de destino, que recolhe o tributo com sua própria alíquota.

Neste sentido:

Operações que envolvam o comércio eletrônico entre Estados distintos onde o consumidor final, não contribuinte, o ICMS cabe integralmente ao Estado de origem da operação, que cobrará o imposto pela sua alíquota interna, em regra, maior que a interestadual (art. 155, parágrafo 2º, VI, da CF). Exemplificando: se um consumidor não contribuinte do ICMS residente em Fortaleza compra pela internet uma TV de uma empresa que armazena seus produtos em São Paulo, considera-se como uma venda direta ao consumidor, incidindo a alíquota interna de São Paulo, em regra 18%. O total apurado e arrecado ficaria com o Estado de São Paulo.²⁰

Esta situação gera a chamada guerra fiscal do e-commerce, onde o Estado de destino luta para receber uma parte das receitas percebidas pelo Estado de origem, nos termos da repartição interestadual tradicional.

O fato dos centros de distribuições concentrarem nos Estados economicamente mais desenvolvidos, gera a estes maiores receitas tributárias e isto faz com que os Estados menos desenvolvidos, percam na arrecadação gerando um menor ritmo econômico.

Neste cenário, muito se tem discutido a respeito dos impactos desta relação comercial eletrônica sobre as receitas tributárias dos entes federativos, visando aferir parte dos proveitos recolhidos a título de ICMS e não ter sua economia afetada, os Estados de destino estabelecem medidas unilaterais para a incidência do imposto.

Os argumentos, tanto positivos, quando negativos a respeito da alíquota interestadual para o e-commerce, traçados da atual guerra fiscal, são basicamente os abaixo expostos.

Na defesa pela aplicação da alíquota interestadual, os Estados alegam que pelo fato da internet ser um meio global, as mercadorias a ela expostas, são comercializadas por diversos Estados, sofrendo um deslocamento que oportuna hipótese de incidência do ICMS com aplicação de alíquota interestadual.

Além deste argumento, defendem também que o ICMS é devido ao local que ocorrer o consumo da mercadoria, o fato de se realizar em um comércio não presencial,

²⁰ NOGUEIRA, João Ricardo Alves de Albuquerque. **Da inconstitucionalidade dos atos normativos oriundos do protocolo ICMS 21 e tendência jurisprudência no STF**. Âmbito Jurídico. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br>> Acesso em 18 mar. 2013.

a essência do ICMS passa a não ser observada, no momento em que não há a repartição do produto da arrecadação da operação entre Estado de origem e de destino.

Por outro lado, os defensores da aplicação da alíquota interna do Estado que realizou a venda eletrônica, garantem que por serem os adquirentes dos produtos, consumidores finais, logo não contribuinte do tributo, estão sujeitos à alíquota interna e não interestadual, como bem determinou a alínea *b*, do inciso VII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.

(...) b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (...) ²¹

Alegam ainda que a alíquota aplicada à circulação de mercadoria não presencial, deve ser obrigatoriamente a interna, pois o consumidor não é contribuinte e a cobrança de alíquota interestadual nas vendas eletrônicas caracteriza uma inconstitucionalidade.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

6 PROTOCOLO ICMS 21/2011

O Protocolo ICMS 21, é um acordo celebrado entre dezoito Estados brasileiros, no âmbito do Confaz, com finalidade de estabelecer a exigência de parcela do ICMS sobre as operações interestaduais não presencial, por meio eletrônico, realizadas por consumidor final, não contribuinte do imposto.

Para que se possa analisar melhor a questão, é necessário conceituar protocolo e Confaz.

A Constituição Federal, permitiu a celebração de convênios interestaduais, a fim de viabilizar a instituição do ICMS e dirimir os conflitos de interesse entre os Estados, promovendo uma harmonização de procedimentos a cada um inerente.

Os convênios são acordos de vontade firmados entre os Estados e o Distrito Federal, devendo ser homologado por todos os entes e com validade geral. Por outro lado, protocolo também é um acordo de vontade, porém não há exigência de ser firmado por todos entes federativos, podendo ser celebrado por apenas alguns Estados, desde que não viole a autonomia dos demais não vinculados.

Tendo-se em vista a sutil diferença, existem maiores chances de os protocolos serem considerados inconstitucionais, pois há possibilidade atingirem a esfera de independência dos Estados não signatários.

O Confaz, Conselho nacional de Política Fazendária, é um órgão deliberativo que possui como membros um representante de cada Estado e do Distrito Federal. Este órgão foi instituído através da Lei Complementar 24/75 e tem como seu principal objetivo, a harmonização das normas e questões relacionadas ao ICMS, promovendo a justiça fiscal e isonomia entre os entesfederativos.

Visto isto, passamos entender o Protocolo ICMS 21, de abril de 2011.

Imerso às inúmeras reclamações dos Estados destinatários de bens advindos das operações eletrônicas, quando a ausência de aplicação da alíquota interestadual e repartição de receita do ICMS das compras realizadas por consumidores finais, o Confaz publicou o Protocolo ICMS 21.

Este Protocolo, foi firmado entre os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Sergipe e Distrito Federal, e estabeleceu a aplicação de alíquota específica nas operações interestaduais de forma não presencial, abrangendo vendas pela internet, telemarketing e showroom. A alíquota especial fixada, deve ser aplicada sobre o valor da operação e reduzida do montante pago ao Estado remetente.

O Protocolo determinou ainda que o Estado de origem, remetente, deverá agir com substituto tributário, retendo no momento de seu recolhimento, o recolhimento do ICMS também em favor do Estado de destino.

Além disso, estabeleceu que os percentuais devidos são de 7%, nos casos de mercadorias advindas das regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, e de 12%, sobre as mercadorias oriundas das regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e do Estado do Espírito Santo. Devendo, para aplicação, ser estabelecida a diferença entre a alíquota interna do Estado de origem e estas fixadas pelo Protocolo, a depender da região que se origina.

Exemplificando a situação, o que de fato ocorre é o seguinte, uma mercadoria adquirida em um centro de distribuição no Estado de São Paulo, por um consumidor final que reside no Estado de Pernambuco, no valor de R\$ 100,00, submetida a uma alíquota de 18%, R\$ 18,00. Será aplicada a diferença entre a alíquota interna e a fixada no Protocolo, ou seja, 18% - 7%, que resultará na parcela de 11%, R\$ 11,00, ao Estado de Pernambuco. Conforme determinado, caberá ao Estado de São Paulo recolher esta parcela e repassar ao Estado de Pernambuco.

Neste sentido dispõe o Protocolo em suas cláusulas.

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

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos

seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

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

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

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.²²

A intenção do Confaz na promulgação deste Protocolo, foi atender aos pedidos dos Estados de destino, que se sentiam prejudicados com a ausência de repartição da receita obtida pelo ICMS nas compras virtuais. E conseguiu.

Porém, por outro lado, conseguiu também, gerar uma indignação dos Estados de origem e principalmente dos contribuintes que passaram a arcar com a bitributação de suas mercadorias. Ou seja, este Protocolo não solucionou a guerra fiscal nas operações eletrônicas e, além disso, tornou-a mais acirrada.

Neste sentido, acarretou-se a seguinte situação, os Estados que concentram o maior número de centro de distribuições, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, não são signatários do Protocolo, logo não recolhem a parcela tributária correspondente aos Estados de destino, chegando nestes, as mercadorias ficam retidas até o pagamento da carga tributária total, alíquota interna mais alíquota interestadual. A retenção destas mercadorias é uma medida injusta e ilegal, que acarreta prejuízo ao consumidor final.

É neste cenário que medidas judiciais vêm sendo tomadas em alguns Estados, no sentido de afastar a aplicação do Protocolo.

Além disso, inúmeras Ações de Inconstitucionalidade tramitam no Supremo Tribunal Federal, sob o fundamento de que o Protocolo ICMS 21 viola o artigo 155, § 2º, da Constituição Federal e enseja a bitributação das mercadorias.

²² Protocolo ICMS 21 de 1º de abril de 2011. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br>> Acesso em 01 mar. 2013.

6.1 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21

Analisando o artigo 155, § 2º, da Constituição Federal, principal fundamento da defesa pela inconstitucionalidade do Protocolo, não restam dúvidas de que seu ordenamento é de cumprimento obrigatório dos Estados e do Distrito Federal.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

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

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

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;(grifos nossos)²³

A previsão está expressa de que nas operações interestaduais de circulação de mercadoria com destino à consumidor final, a alíquota dependerá da situação de contribuinte ou não do imposto.

Como já abordado, resumidamente, contribuinte do ICMS é a pessoa jurídica que realiza a prática comercial com habitualidade ou em grande escala.

Conforme previsto, sendo contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interestadual, determinada pela Resolução do Senado Federal, não sendo contribuinte, não há que se falar em alíquota interestadual, havendo somente a incidência da alíquota interna do Estado em que se encontra o setor empresarial que realiza a operação.

²³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

Nestes termos, admitir a tributação imposta pelo Protocolo, equivale a admitir a bitributação destas mercadorias, pois já foi recolhido o ICMS no Estado de origem e repassado ao consumidor final, não havendo que se falar em mais uma incidência.

Qualquer lei, decreto, protocolo, convênio, dentre outras normas, que violem a Constituição Federal em seus dispositivos ou em seus princípios implícitos, são considerados inconstitucionais e podem resultar na suspensão de sua eficácia, através da procedência de Ações de Inconstitucionalidade. Baseados nesta regra, e como consta expressamente no texto constitucional, que as operações interestaduais que destinem mercadorias à consumidor final não contribuinte estão sujeitas apenas à alíquota interna do Estado remetente, os defensores da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 pleiteiam a suspensão imediata de sua eficácia.

6.2 Posição dos Tribunais e das Cortes Superiores

Inúmeras ações tramitam nos Tribunais dos Estados participantes do Protocolo e nas Cortes Superiores, no sentido de suspenderem a eficácia do acordo.

Nos Estado do Maranhão, o Decreto 27.505/11, baseado no Protocolo, que exigia do consumidor final de operações mercantis virtuais, o pagamento da diferença de ICMS, foi julgado inconstitucional com a procedência da ADI interposta pela OAB, sessão Maranhão.

EMENTA CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO ESTADUAL QUE REGULA A VENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR MEIO ELETRÔNICO. PROTOCOLO DA CONFAZ ICMS Nº. 21/2011. PAGAMENTO. CONSUMIDOR FINAL. VICÍOS FORMAIS E MATERIAIS. AFRONTA AOS DITAMES DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. 1. O Protocolo ICMS nº. 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária, além de estabelecer nova hipótese de incidência de tributo, fixa sistemática própria de cálculo e aplicação da alíquota interestadual nas operações envolvendo bens que destinam mercadorias ao consumidor final. Tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação. 2. Seguindo o protocolo supracitado, o Estado do Maranhão editou o Decreto Estadual nº. 27.505/2011, que passou a exigir do consumidor final - sem resolução do Senado Federal que definisse as alíquotas - ICMS sobre operações interestaduais realizadas de forma eletrônica (o chamado comércio remoto). 3. Inexistência, no decreto, de respeito

aos princípios de não-discriminação, da reserva legal, da legalidade e da anterioridade tributária. 4. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico. Cabe ao Congresso Nacional, foro legítimo, resolver as situações que apontam para a existência de uma "guerra fiscal" entre os estado membros. 5. Inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº. 27.505/2011 manifesta. 6. Ação de inconstitucionalidade procedente. DECISÃO: ACORDAM os senhores desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, em sessão plenária, por maioria e de acordo com o parecer da Procuradoria Geral de Justiça, julgar procedente a presente ação, para declarar a inconstitucionalidade do Decreto nº. 27.505/2011, de 28 de junho de 2011, nos termos do voto do relator, contra o voto do desembargador Jorge Rachid Mubarack Maluf que julgou improcedente a presente ²⁴

No mesmo sentido, a lei estadual do Estado do Piauí que ratificava o Protocolo ICMS 21, foi suspensa através do deferimento de uma liminar, pelo Supremo Tribunal Federal.

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO -ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto "bens", ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender

²⁴ ADI. São Luís, 13 de março de 2013. Desembargador Lourival Serejo Relator

a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010.²⁵ (grifos nossos)

A Ação Direta de Inconstitucionalidade número 4628, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, CNC, que defende a violação, pelos Estados adquirentes do Protocolo, do artigo 155, parágrafo § 2º da Constituição Federal, ao alegar a bitributação, está na eminência de ser julgada pelo STF.

Concluí-se que apesar de justo o requerimento dos Estados de destino das mercadorias, os meios utilizados são abusivos e caracterizam-se nítida inconstitucionalidade, o que não se justifica uma injustiça com outra injustiça.

²⁵ MED. CAUT. EM ADI N. 4.565-PI, RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA, Plenário. Data de Julgamento: 07/04/2011

7 CONCLUSÃO

Na elaboração da Constituição Federal, em 1988, as operações interestaduais de circulação de mercadorias a destinatário final, não eram comum, o que dirá operações eletrônicas. Além disso, o constituinte não previu que esta seria a tendência dos tempos atuais, e naquele cenário, determinou que alíquota a ser aplicada nestas hipóteses, seria alíquota interna do Estado em que se realizou a compra e venda.

Atualmente, com a evolução do comércio eletrônico, a norma constitucional que determina a aplicação da alíquota interna, instaurou uma nova guerra fiscal entre os Estados federativos, pois os Estados que possuem maior concentração de centros de distribuição de mercadorias virtuais, acabam por arrecadar maior receita de ICMS e por outro lado, Estados menos desenvolvidos, onde os consumidores buscam adquirir mercadorias pelo meio eletrônico, acabam por deixarem de arrecadar menos ICMS.

Constata-se por um lado que os Estados de destino das mercadorias, onde residem os consumidores das mercadorias, acabam se prejudicando pela ausência de tributação das mercadorias que de algum modo ingressam em seus territórios, porém, por outro lado os Estados de origem das mercadorias, onde concentram os grandes centros de distribuição, não fazem mais que sua obrigação e direito ao recolher o imposto aplicando suas alíquotas internas.

Sendo assim, verifica-se que pelo fato de o ordenamento jurídico brasileiro não ter acompanhado a evolução econômica que acarretou grandes modificações nas relações tributárias, gerou uma insegurança jurídica e uma instabilidade com relação ao cumprimento das normas vigentes.

Na tentativa de sanar a problemática instaurada, o Confaz editou o Protocolo ICMS 21/2011, onde ficou determinado a cobrança de alíquota interestadual à operações mercantis eletrônicas entre Estados, mesmo com relação a aquisição por consumidor final não contribuinte do ICMS. Evidente que este Protocolo está em desconformidade com o texto constitucional, como também gera a bitributação, o que intensificou ainda mais a insegurança jurídica.

A inconstitucionalidade, já declarada por alguns Tribunais Estaduais, suspendeu a eficácia do Protocolo, no âmbito estadual, em contexto nacional, tramitam no STF

inúmeros pedidos de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, que aguardam decisão final.

Neste cenário, conclui-se que apenas com a reforma do texto constitucional, será possível uma nova medida que atinja a justiça fiscal entre os entes federativos, com relação à repartição de arrecadação do ICMS diante do crescimento das operações de circulação de mercadorias pela internet com não contribuintes do imposto.

Esta situação e principalmente uma solução a este impasse, merecem maior atenção das autoridades governamentais, para a elaboração de uma norma constitucional que atenda as exigências atuais e para uma reforma tributária, a fim de evitar a bitributação ocasionada, como também a falta de tributação existente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional e Constituição Federal - Tradicional. 42º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

_____. Resolução nº 22 do Senado Federal do Brasil de 1989. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2009.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico**. Jus Navegandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18734>>. Acesso em: 12 Dez. 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. Disponível em <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal> Acesso em 15 mar. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário – Linguagem e método**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012

EJZENBAUM, Ricardo. **Os efeitos da guerra fiscal sobre o comércio eletrônico.** Última instância. Disponível em: <www.ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/artigos/53431/os+efeitos+da+guerra+fiscal+sobre+o+comercio+eletronico.shtml>. Acesso em: 20 Mar 2013.

Enciclopédia. **Guerra Fiscal.** Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal> Acesso em 15 mar. 2013.

Enciclopédia. **Comércio eletrônico.** Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://www.pt.wikipedia.org/wiki/Com%C3%A9rcio_eletr%C3%B4nico> Acesso em 31 out. 2012.

FERREIRA, Ana Amélia M. B. de Castro. **Tributação do comércio eletrônico.** Direito na Web. Disponível em <<http://www.direitonaweb.adv.br>> Acesso em 11 fev. 2013.

GRAU, Guilermo. **O ICMS no comércio eletrônico – Nova guerra fiscal.** Multitexto. Disponível em: <www.multitexto.com.br/?p=1252>. Acesso em: 20 Mar 2013..

KUBOTA, Luis Cláudio; MILANI, Daniele Nogueira. **Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil.** Iepa. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9757&catid=270&Itemid=1>. Acesso em 20 Mar 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 33ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MAZZA, Alexandre. **Noções elementares de direito tributário. Doutrina e jurisprudência.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Damásio de Jesus, 2009.

MELO, José Ribeiro Soares de. **Curso de direito tributário.** 3ª Ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário. Direito material.** São Paulo: Editora Rideel.

MIACCI, Patrícia Maria. **O ICMS no comércio eletrônico.** Jus Navegandi. Disponível em <<http://www.jus.com.br/revista/texto/23580/0-icms-no-comercio-eletronico/2#ixzz2OT2aQ3Lo>> Acesso em 15 março. 2013.

MINISTÈRIO DA FAZENDA. **O Brasil e o comércio eletrônico.** Brasília 2001. Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/13BrasilComercioEletronico.pdf>>. Acesso em 20 Mar 2013.

NOGUEIRA, João Ricardo Alves de Albuquerque. **Da inconstitucionalidade dos atos normativos oriundos do protocolo ICMS 21 e tendência jurisprudência no STF.** Âmbito Jurídico. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br>> Acesso em 18 mar. 2013.

OLIVEIRA, Renato Gomes. **ICMS sobre o comércio eletrônico – Flagrante inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011.** Wordpress. Disponível em: <<http://renatogomesoliveira.wordpress.com/2011/04/19/icms-sobre-o-comrrio-eletrnico-flagrante-inconstitucionalidade-do-protocolo-icms-212011>>. Acesso em 22 Mar 2013.

PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 5ª Ed. São Paulo: Livraria do advogado, 2013.

Protocolo ICMS 21 de 1º de abril de 2011. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br>> Acesso em 01 mar. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 5ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.