

INSPER  
LLM DIREITO TRIBUTÁRIO

LEANDRO CARDOSO TRANCOZO

**NOVAS REGRAS DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO  
E O IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

São Paulo - SP

2017



LEANDRO CARDOSO TRANCOZO

**NOVAS REGRAS DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO  
E O IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Trabalho de conclusão de curso para aprovação na disciplina de Monografia II e obtenção do grau de LLM em Direito Tributário pelo INSPER Instituto de Pesquisa.

Orientador: Professor Régis Fernando Ribeiro Braga

São Paulo - SP

2017

TRANCOZO, Leandro Cardoso

NOVAS REGRAS DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO  
ELETRÔNICO E O IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE  
SÃO PAULO

Leandro Cardoso Trancozo – São Paulo, 2017

Trabalho de conclusão de curso para graduação em LLM Direito  
Tributário – Insper, 2016.

Orientador: Regis Fernando Ribeiro Braga

1. ICMS 2. COMÉRCIO ELETRÔNICO 3. GUERRA FISCAL 4.  
ARRECADAÇÃO DE IMPOSTO

LEANDRO CARDOSO TRANCOZO

**NOVAS REGRAS DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO  
E O IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Trabalho de conclusão de curso para aprovação na disciplina de Monografia II e obtenção do grau de LLM em Direito Tributário pelo INSPER Instituto de Pesquisa.

Orientador: Professor Régis Fernando Ribeiro Braga

DATA DA APROVAÇÃO \_\_/\_\_/\_\_

---

Régis Fernando Ribeiro Braga

São Paulo - SP

2017

Dedico este trabalho aos meus queridos pais, Moisés e Nadir, que não estão mais nesse plano terrestre, a minha querida esposa Andréa, meu eterno amor, e filha Manuela, minha vida, que suportaram horas e dias de minha ausência para conclusão desse sonho, sem elas esse trabalho não seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço os incentivos do Capitão Alessandro Baptista Assis, Capitão Gilvan Almeida Santos e Capitã Angélica Reigota do Amaral, da Polícia Militar do Estado de São Paulo, os quais me motivaram a iniciar a Pós Graduação, sem dúvida foram de fundamental importância.

Aos meus queridos alunos da Academia de Polícia Militar do Barro Branco, da Escola Superior de Sargentos, da Escola Superior de Soldados e da Diretoria de Finanças que em cada encontro me possibilitaram trocar conhecimentos e informações valiosas, e desta forma moldaram e fizeram uma pessoa melhor, pois um diamante só pode ser lapidado por outro diamante.

Agradeço imensamente ao meu orientador, Professor Régis, um ser humano sem igual, pois suas orientações iam além dos campos acadêmicos.

Finalmente a minha querida esposa e filha, sem elas nada disso seria possível, obrigado ao Gohozon e aos deuses budistas, por colocá-las em minha vida.

“Sonhos determina o que você quer. Ação  
determina o que você conquista.”

(Aldo Novak)



## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar o novo regramento normatizado pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que altera a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, busca minimizar os efeitos da “Guerra Fiscal” e seus efeitos na arrecadação do Estado de São Paulo.

Essa Emenda Constitucional é o resultado final indireto da Declaração de Inconstitucionalidade, do protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, promulgado pelo Superior Tribunal Federal (STF), o qual estabelecia e disciplinava a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorre de forma não presencial no estabelecimento remetente. No caso do comércio eletrônico, a internet impulsionou o aumento das operações de compra e venda e as novas regras geraram um impacto nas empresas, sendo o limite do trabalho as pequenas empresas, dentro do regime simplificado do simples nacional, que além de terem que atuar com a legislação do Estado onde realizam suas atividades, devido à paulatina aplicação dessa transferência de arrecadação em até 2018, conforme Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, devem deter o conhecimento tributário de todos os Estados que faça comercialização para emissão de guia e cálculo de alíquota, emitindo duas guias em cada transação comercial.

Cabe mencionar neste trabalho de forma singela outro fator de relevância que possibilitou a conquista do comércio eletrônico e o interesse dos Estados na tributação desse tipo de transação comercial foi à nota fiscal eletrônica, inserida pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, aumentando de forma significativa o controle do Estado e a receita de arrecadação do ICMS em todos os estados.

Em Destarte, será analisado a arrecadação do Estado de São Paulo, o maior concentrador de empresas do comércio eletrônico, e um dos Estados que terá maior choque na arrecadação com a nova legislação.

**Palavras-chave:** ICMS – Comércio Eletrônico – Guerra Fiscal – Arrecadação de Imposto.

## ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the new rule normalized by the Constitutional Amendment No. 87/2015, which adjust the ICMS collection system in the operations and benefits that destinate assets and services to the final consumer. Those consumers are not taxpayers, in which residing in another state search to minimize the effects of the "Fiscal War" and its effects on the collection of the State of São Paulo.

This Constitutional Amendment is the indirect final result of the Declaration of Unconstitutionality, of ICMS Protocol 21, of April 1, 2011, promulgated by the Superior Federal Tribunal (STF). The (STF) established and disciplined the ICMS requirement in interstate operations that assign merchandise or assets to the final consumer, whose acquisition occurs in a none-present form at the sender's establishment.

In the case of e-commerce, the internet has boosted the increase in purchase and sale operations, and the new rules have had an impact on companies. The limit of work for small businesses are within the simplified regime of the simple national. And those small businesses, besides having to act with the legislation of the state that carries out their activities due to the gradual application of this tax collection transfer until 2018, according to ICMS agreement 93 of September 17, 2015, must also hold the tax knowledge of all states that commercialize for emission of guide and calculation of tax rate, issuing two guides in each commercial transaction.

It is worth to mention in this work, simply that another factor of relevance that allowed the conquest of electronic commerce and the interest of the states in the taxation of this type of commercial transaction was the electronic invoice, inserted by Constitutional Amendment nº 42, of 2003, significantly increasing the control of the State and the revenue of ICMS collection in all the states.

At last, the collection of the State of São Paulo, the largest concentrator of e-commerce companies, will be analyzed, and be one of the states that will have the greatest impact on the collection of new legislation.

**Key-words:** ICMS – e-commerce – Fiscal war – Tax collection

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Principais formas de comércio.....	26
Tabela 2 – Repasse anual, conforme a Emenda nº 87/2015.....	49
Tabela 3 – fatores de impacto do ICMS nas atividades do <i>e-commerce</i> .....	52
Tabela 4 – Arrecadação do ICMS/SP .....	57
Tabela 5 – Quantitativo de veículos oficiais adquirido anualmente .....	58

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2. O QUE É ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO</b> .....	13
2.1. A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	18
2.2. LOCAL DA OPERAÇÃO E CONCEITO DE ESTABELECIMENTO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	25
2.3. AS MODALIDADES DE COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	25
2.4. OS MODELOS DE NEGÓCIO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	30
<b>3. A NOTA FISCAL ELETRÔNICA</b> .....	32
3.1. ORIGEM E LEGISLAÇÃO .....	32
3.2. A IMPLANTAÇÃO.....	33
<b>4. A GUERRA FISCAL SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO</b> .....	35
4.1. PROTOCOLO ICMS nº 21/2011 .....	37
4.2. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE POR ESTADOS DA FEDERAÇÃO PARA ATRAIR O FATO GERADOR DO ICMS SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	38
4.3. PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO.....	42
4.4. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015 47	
4.5. PREJUÍZOS ÀS EMPRESAS E-COMMERCE APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 .....	50
4.6. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL.....	53
4.7. ADI 5469 .....	56
<b>5. ARRECADAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO</b> .....	56
5.1. SOLUÇÕES PARA REDUÇÃO DA ARRECADAÇÃO.....	58
<b>6. CONCLUSÃO</b> .....	59
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	61
<b>BASE JURISPRUDENCIAL, JUDICIAL OU ADMINISTRATIVA</b> .....	67

## 1. INTRODUÇÃO

O país viveu uma crise político-financeira entre 2015 a 2016 onde seus efeitos estão longe de cessar, instabilidade financeira, mercado fragilizado, e cenário político em meio a escândalos, corrupção e falta de credibilidade. A União, bem como Estados e Municípios, buscam em meio a tudo isso maximizar seus orçamentos de uma fonte finita, os tributos. O tema desse trabalho é a tributação de comércio eletrônico e a sensível diminuição do orçamento do Estado de São Paulo, que nos últimos anos busca meios de regular a máquina pública, como vemos no Decreto Estadual nº 61.131, de 25 de fevereiro de 2015, que estabelece uma diretriz, a qual busca a redução e otimização das despesas de custeio no âmbito do Poder Executivo. A nova realidade tributária que o país passa, primeiramente, em consequência do recesso econômico, latente no setor privado, o qual impacta sobremaneira o setor público, segundo pela explosão do comércio eletrônico, sistema prático e rápido de comercialização, trazendo novos paradigmas para o Governo, sobre a forma que deve ser tributado, seu fato gerador, o repasse ou não da alíquota, quando se refere à comercialização entre empresa e o cliente, o não contribuinte do ICMS, conhecido como *Business to consumer* (B2C).

Esse assunto de forma imposta e obrigatória para manutenção e prosperidade comercial tornou-se de interesse de empresas brasileiras que atual no comércio interestadual, não somente o comércio eletrônico (*e-commerce*), foco direto do presente trabalho. Cabe ressaltar que, o mercado de compra e venda eletrônico não pode mais ser ignorado, sendo que seu limite de arrecadação devido às novas regra uma incógnita, por exemplo, em 2015 teve-se uma perspectiva de movimentação de 81 Bilhões (oitenta e um bilhões)<sup>1</sup>, conforme dados apurados pela empresa americana *Paypal*, e segundo a matéria, 81% dessa movimentação comercial advém de pequeno e médio empreendedores, sendo 50% sediados no Estado de São Paulo.

---

<sup>1</sup> SCHNOOR, Tatiana - e-commerce vai movimentar 81,3 Bilhões. **Site: Valor Econômico** 25/03/2015. Disponível em: <http://www.valor.com.br/empresas/3975390/e-commerce-vai-movimentar-r-813-bilhoes-em-2015-preve-paypal>. Acesso 15/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

## 2. O QUE É ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Por meio da Constituição Federal de 1934 foi estipulado aos Estado a competência para legislar sobre vendas e consignações (IVC), as alíquotas do referido imposto era uniformes, sem distinção específica da procedência, destino ou espécie dos produtos, distinguindo-se em cada estado<sup>2</sup>.

Por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, da Constituição Federal de 1937, o IVC foi substituído pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), sendo atribuído a competência aos estados, contudo a tributação da produção e da circulação continuou sendo compartilhada com a União e com os municípios.

À União, competiam os impostos sobre produtos industrializados, serviços de comunicação e de transporte, exportações de produtos nacionais e nacionalizados e a produção. Circulação e consumo de energia elétrica, minerais e combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos. O imposto sobre serviços de qualquer natureza, por sua vez era atribuído aos municípios<sup>3</sup>.

O ICM apresentava maior campo de incidência em relação ao IVC, pois abrangia qualquer operação de circulação de mercadoria realizada por produtores, industriais e comerciantes, não se limitando apenas aos negócios jurídicos da consignação e da venda. Ademais, para evitar as distorções na formação dos preços conforme o número de fases da produção e da circulação e tornar possível a completa desoneração dos produtos remetidos ao exterior, o imposto foi instituído com o caráter cumulativo<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **O fato gerador do ICM**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária / Centro de Extensão Universitária, 1978, p. 40. **As Alíquotas eram livremente fixadas pelos estados**, conforme LONGO, Carlos Alberto. **Controvérsias sobre o ICM no comércio interestadual**: uma resenha. Revista Pesquisa e Planejamento Econômico vol. 11, nº, Rio de Janeiro, 1981, pp. 233-234.

<sup>3</sup> Originalmente, foi previsto também o imposto municipal sobre circulação de mercadorias, que seria cobrado com base na legislação estadual, em alíquota não superior a 30% (trinta por cento) do ICM estadual. No entanto, o ICM municipal foi revogado antes mesmo de entrar em vigor, por meio do Ato Complementar nº 31 de 1966. Cf, COSTA, Alcides Jorge. **Algumas notas sobre o Imposto sobre serviços**, Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, pp 7-8.

<sup>4</sup> A não cumulatividade surgiu em nível constitucional com a Emenda nº 18/65, mas já era prevista na legislação ordinária do imposto sobre produtos industrializados, conforme BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM: **fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda, 1979, pp 57-58.

Conforme o artigo 12, §1º, da Emenda Constitucional nº 18/1965, as alíquotas do ICM eram uniformes para todas as mercadorias<sup>5</sup>, não podendo exceder o limite fixado pelo Senado Federal nas operações interestaduais, nos termos da lei complementar. As alíquotas eram disciplinadas pelo artigo 57 do Código Tributário Nacional<sup>6</sup> e pelo artigo 4º do Ato Complementar nº 27, de 8 de dezembro de 1966.

Na Constituição Federal de 1967 e na Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, o ICM foi mantido na competência tributária estadual. Além dele, eram previstos os seguintes impostos sobre a produção e a circulação: (i) o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza; (ii) o imposto federal sobre produtos industrializados; (iii) o imposto federal sobre serviços de comunicação e de transporte, salvo os de natureza estritamente municipal; (iv) o imposto federal sobre as exportações, e (v) os impostos da União sobre a produção, circulação e consumo de energia elétrica, minerais<sup>7</sup> e combustíveis e lubrificantes.

Quanto às alíquotas, a Emenda Constitucional nº 1/1969<sup>8</sup>, estabeleceu no artigo 23, § 5º, que o ICM teria alíquotas uniformes para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, cabendo ao Senado a fixação das alíquotas máximas para essas operações e para as exportações<sup>9</sup>.

Em 1980, a Resolução do Senado Federal nº 7 pôs fim à uniformidade das alíquotas interestaduais, ao diferenciar os percentuais aplicáveis às operações de circulação de mercadoria para fins de comercialização e industrialização conforme a origem e o destino. Nas operações originadas dos estados das regiões Sul e Sudeste com destino aos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além

---

<sup>5</sup> ARZUA, Heron. **Reforma tributária e finanças estaduais**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 1997, pp 102-103

<sup>6</sup> Instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>7</sup> A Emenda Constitucional nº 1/1969 estabeleceu que o imposto sobre extração, circulação, distribuição e consumo dos minerais do país deveria incidir uma só vez sobre essas operações (art.21, IX).

<sup>8</sup> Na redação original da Constituição Federal de 1967, a uniformidade de alíquotas abarcava todas as mercadorias e as operações internas e interestaduais, cabendo ao Senado a fixação de limites para as operações interestaduais e ao exterior. O Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968, estendeu a competência do Senado para fixar limites também às alíquotas das operações internas.

<sup>9</sup> As alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação foram fixadas pelas Resoluções do Senado Federal nº 65/1970, 58/1973, 98/1976 e 129/1979.

do Espírito Santo, deveria ser aplicada de 10% (dez por cento)<sup>10</sup>, enquanto as demais operações seriam oneradas com alíquota de 11% (onze por cento).

No que tange às isenções, reduções e outros favores fiscais relativos ao ICM, em razão dos efeitos econômicos e jurídicos que irradiavam na Federação, o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, determinou a adoção de convênios pelos estados para a concessão dos incentivos<sup>11</sup>. A questão foi constitucionalizada pela Emenda nº 1/1969, e a forma de deliberação dos estados sobre a matéria foi estabelecida pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Em 1988, a Constituição Federal aumentou a base de incidência do antigo ICM, com a inclusão dos combustíveis, da energia elétrica e dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no âmbito de tributação estadual.

Assim, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988, a atual sigla ICMS compreende a incidência do imposto sobre: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive combustíveis e energia elétrica; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) prestações de serviço de comunicação.

Cabe salientar que, apesar da ampliação no campo de incidência do ICMS, com a transferência da tributação sobre os serviços de transporte e de comunicação e sobre os combustíveis e energia elétrica para os estados, os impostos sobre a produção e a circulação continuaram repartidos entre os entes da Federação.

Nesse sentido, aos estados coube o ICMS, que apresenta feição nacional, tendo em vista que a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação representam fenômenos com repercussão nacional<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> A alíquota seria reduzida para 9,5% (nove inteiros e cinco décimos) em 1981 e para 9% (nove por cento) em 1982 e nos anos subsequentes.

<sup>11</sup> COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. 1ª ed. 4ª tiragem Curitiba: Jurua, 2004, pp 94-95.

<sup>12</sup> BORGES, Souto Maior. **Incentivos fiscais e financeiros**. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 8, 1994, p 103. Na mesma linha, FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal**. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.



Os municípios continuaram competentes para a tributação dos serviços de qualquer natureza e a União manteve o imposto sobre produtos industrializados e recebeu a competência para a instituição das contribuições.

Embora não tenha definido o que sejam operações de circulação de mercadoria, a Constituição impôs limites à incidência do ICMS<sup>13</sup>. Nesse sentido, estabeleceu em seu artigo 156, inciso II, que a circulação jurídica de bens imóveis estaria sujeita ao imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência dos municípios.

Excluiu também do campo de incidência do ICMS os bens utilizados na prestação dos serviços elencados na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que integram a base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), também de competência dos municípios, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição. Por seu turno, as operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários ficaram sujeitas ao imposto sobre operações financeiras (IOF), de competência da União, conforme previsão do artigo 153, inciso V, da Constituição.

Sendo assim, não se enquadram no conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, os seguintes bens e operações: (i) bens imóveis; (ii) bens utilizados na prestação de serviços listados na Lei Complementar nº 116/2003, e (iii) as operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, alcançados, respectivamente, pelo ITBI, pelo ISS e pelo IOF.

Na busca para minimizar complexidades e garantir a harmonia no exercício das competências tributárias<sup>14</sup>, a Constituição Federal de 1988 reservou a lei complementar a disciplina dos conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I), a regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II) e o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição do tributo e suas espécies (art. 146, III).

---

<sup>13</sup>CEZAROTI, Guilherme e MELO, José Eduardo de, respectivamente, em **ICMS no Comércio Eletrônico**, p 64-65, e no **Impacto sobre consumo**. Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 2002, p 70. No mesmo sentido, GREGO, Marco Aurélio, **Internet e direito**, p 85-88.

<sup>14</sup> A competência legislativa em matéria tributária é plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional.

Com os objetivos de preservar o caráter nacional do imposto<sup>15</sup> e de conferir segurança jurídica na exigência do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, a Constituição confiou também à lei complementar a atribuição de fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (art. 155, §2º, XII, 'd'), assim como o regime de compensação do imposto (art. 155, §2º, XII, 'c'). Esses temas são disciplinados atualmente pela Lei Complementar nº87/1996<sup>16</sup>.

Em relação às alíquotas, foi introduzido o princípio da seletividade e, diversamente do regime anterior, foi concedida autonomia aos estados para fixação das alíquotas internas do imposto.

Ao Senado Federal, órgão representativo dos estados e do Distrito Federal, foi atribuída as competências para a fixação de: (a) alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e (b) alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (art. 155, §2º, V, 'a' e 'b', CF).

Quando às operações e prestações interestaduais e de exportação, as alíquotas aplicáveis a tais operações e prestações devem ser fixadas pelo Senado

---

<sup>15</sup> Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, com fundamento no Princípio da solidariedade nacional, da equiponderância ou homogeneidade de sua incidência ("Guerra Fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, 2006, pp 14-15). Heron Arzua afirma que o imposto apresenta feição nacional desde sua introdução, por intermédio da Emenda Constitucional nº 18 de 196 (ICMS – caráter nacional – guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: **O regime dos incentivos fiscais no ICMS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 1998, p. 206). No mesmo sentido, ATALIBA, Geraldo, **Eficácia dos convênios para isenção do ICM**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 11-12, 1985, p. 119.

O perfil nacional do ICMS é reconhecido também pela jurisprudência, conforme decisão proferida pelo Ministro Celso Antônio Bandeira de Mello no julgamento da ADIn nº 1.247-0, p. 08/09/1995: "ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros: (...)

os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo; (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo; (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais"

<sup>16</sup> A Lei Complementar nº 87/1996 foi modificada pelas seguintes leis complementares: (i) 92, de 23 de dezembro de 1997; (ii) 99, de 20 de dezembro de 1999; (iii) 102, de 11 de julho de 2000; (iv) 114,

Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores (art.115, §2º, IV).

Assim, por meio da Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, o Senado Federal fixou a alíquota aplicável às operações e prestações interestaduais em 12% (doze por cento), salvo as operações e prestações com origem nos estados do Sul e do Sudeste e com destino às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo, sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento)<sup>17</sup>.

Nos termos do inciso VI, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, salvo deliberação em contrário dos estados e Distrito Federal, as alíquotas internas não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais. Ou seja, as alíquotas internas, que podem ser fixadas livremente pelos estados, têm como piso as alíquotas interestaduais, estabelecidas pelo Senado Federal.

Essas competências dedicadas ao Senado Federal visam tutelar o pacto federativo e evitar abusos por parte das unidades federativas, com fixação de patamares mínimos e máximos que devem ser respeitados pelas legislações locais na fixação da alíquota do imposto.

A Constituição Federal de 1988 teve a máxima preocupação de evitar conflitos no âmbito de aplicação do ICMS, contendo diversos dispositivos para harmonizar a aplicação do imposto e evitar a “guerra fiscal”, que gera insegurança aos contribuintes, aos investidores e aos próprios entes federativos. Entretanto, a despeito do esforço constitucional, presenciamos na atualidade diversos conflitos envolvendo o imposto estadual, dentre eles as disputas pelos estados na relação ao ICMS incidente sobre o comércio eletrônico.

## 2.1. A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

A importância do comércio eletrônico ou *e-commerce* cresce a cada ano em decorrência do desenvolvimento tecnológico, da globalização e da inclusão digital. Pelo aumento no volume de transações comerciais realizada no ambiente

---

de 16 de dezembro de 2002; (v) 115, de 26 de dezembro de 2002; (vi) 120, de 29 de dezembro de 2005; (vii) 122, de 12 de dezembro de 2006; e (viii) 138, de 29 de dezembro de 2010.

<sup>17</sup> Foi editada ainda a Resolução nº 95, de 13 de dezembro de 1996, que estabelece a alíquota de 4% (quatro por cento), aplicável à prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

virtual, cresce também a preocupação dos estados, países e organizações internacionais em relação ao tratamento tributário a ser dispensado a tais operações.

Em 1997, os Estados Unidos da América e a Comunidade Europeia fizeram uma declaração conjunta sobre o comércio eletrônico (*US-EU Joint Statement on Electronic Commerce*)<sup>18</sup>, afirmando que a tributação sobre essa atividade deveria ser clara, consistente, neutra e não discriminatória.

Em uma primeira análise tentaram avaliar a possibilidade de tributação pelo volume de tráfego de dados, contudo verificou não ser possível cobrar dessa forma, pois nem todos os dados eram referentes à comercialização, além dos possíveis entraves ao livre desenvolvimento da internet.

Nesse sentido, foi elaborado pela a Comunicação nº 374, de 17 de junho de 1998, estabeleceu que o sistema comunitário do Imposto sobre valor agregado (IVA) deveria proporcionar segurança jurídica, simplicidade e neutralidade necessárias ao pleno desenvolvimento da nova plataforma de comércio, assim estabeleceu as orientações gerais para tributação do comércio eletrônico na Comunidade Europeia<sup>19</sup>.

No mesmo compasso, em 1988, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu os seguintes princípios a serem aplicados na tributação do comércio eletrônico<sup>20</sup>, no estudo resultante da Conferência de Ottawa<sup>21</sup>:

- 1. Neutralidade** – o comércio eletrônico deve sofrer as mesmas incidências tributárias do comércio tradicional, suportando a mesma

---

<sup>18</sup> U.S. Departamento of State. Disponível no site: <[https://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205\\_useu\\_js\\_electronic.html](https://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205_useu_js_electronic.html)>. Acessado em 10/05/2017.

<sup>19</sup> A comunicação nº 374/1998 é analisada por UCKMAR, Victor, **A Relevância tributária do comércio eletrônico**. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1226-1227.

<sup>20</sup> Tais princípios foram desenvolvidos pela OCDE e pela *Center for Strategic & International Studies* (CSIS), conforme nos ensina UCKMAR, Victor. **Tributário do Comércio Eletrônico. Atualidades e Perspectivas**, Direito e Internet, Relações jurídicas na sociedade informatizada, Revista dos Tribunais, pp. 250-251, 2001; Carvalho, Ivan Lira. **A tributação das operações realizadas por meio eletrônico**; Halkyard, Andrew. **From e-commerce to e-business taxation**. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, v. 2, n. 5/6, 2003, pp. 3-4; e Krakowiak, Ricardo, op. Cit. Pp. 57-58.

carga tributária<sup>22</sup>, e a tributação não deve influenciar as decisões negociais. A neutralidade decorre do princípio da igualdade, como corolário do princípio da capacidade contributiva, para que contribuintes que realizem transações similares sejam tributados de forma semelhante;

2. **Eficiência** – os custos administrativos para as autoridades tributárias e para os contribuintes devem ser os menores possíveis;
3. **Certeza e simplicidade** – as normas tributárias devem ser claras e simples para que o contribuinte saiba previamente as consequências tributárias de determinada transação;
4. **Eficácia e justeza** – a tributação deve produzir a quantidade certa de tributo, no momento certo, e o potencial de evasões e elusões deve ser minimizado; e
5. **Flexibilidade** – o regime tributário deve ser aberto e dinâmico para se adaptar às mudanças do mercado e da tecnologia.

Em resumo, buscou-se assegurar tratamento isonômico entre o comércio eletrônico e o comércio tradicional, com regras claras e simples, mas que se adaptem à realidade dinâmica do ambiente virtual, encorajando o desenvolvimento dessa nova modalidade de comércio, sem, contudo, desfavorecer o comércio tradicional.

Quando à tributação do consumo, a OCDE concluiu que a tributação deve ser realizada na jurisdição onde ocorre o consumo, prevenindo-se a dupla tributação ou a não tributação não intencional, e que as vendas de produtos digitais não devem ser consideradas como fornecimento de mercadorias, mas prestações de serviços<sup>23</sup>. Para assegurar a competitividade dos fornecedores domésticos, devem ser

---

<sup>21</sup> OCDE. Electronic commerce: taxation framework conditions. A report by the committee on fiscal affairs. 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acessado em 12/05/2017.

<sup>22</sup> Na doutrina nacional, GRECO, Marco Aurélio, **Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet**, p. 165-167, ressalta a neutralidade como premissa para a tributação sobre o comércio eletrônico, que não deve ser mais ou menos onerosa do que a operação tradicional.

<sup>23</sup> UCKMAR, Victor. **A relevância tributária do comércio eletrônico**, p. 1227.

desenvolvidos mecanismos para a tributação das importações de serviços e de propriedade intangíveis realizadas por empresas e outras organizações.

A OCDE aponta as possíveis dificuldades na efetivação dos princípios desenvolvidos para o comércio eletrônico e orienta os países a cooperarem para alcançarem um consenso internacional sobre o local da tributação, a classificação dos produtos e dos serviços digitais e a definição de estabelecimento permanente. Ressalta ainda a importância de se desenvolverem sistemas e mecanismos eficazes para a tributação do comércio eletrônico.

No Brasil a legislação tributária não acompanhou a mudança da realidade econômica sendo crescente as dificuldades para a manutenção da isonomia na tributação do comércio eletrônico em relação ao comércio tradicional.

Conforme já citado, os estados e o Distrito Federal possuem a competência para a tributação das operações de circulação de mercadoria e as prestações de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Os municípios, por sua vez, são competentes para a tributação das prestações de serviço de qualquer natureza.

Dessa forma, a tributação dos produtos e serviços intangíveis pelos estados e municípios depende de reflexões sobre os conceitos de mercadoria e de prestações de serviço de comunicação, vislumbrando-se conflitos entre as unidades federativas na definição do ente competente.

Quanto à tributação do comércio eletrônico indireto, acirram-se as divergências entre os estados em razão do tratamento tributário das operações interestaduais destinadas a consumidores finais definidos pela Constituição Federal de 1988:

Art. 155 (...)

§2º(...)

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 interestadual.

As operações que destinam bens e serviços a destinatário final contribuinte do imposto localizado em outro estado sujeitam-se a alíquota interestadual, sendo devido ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Por outro lado, nas transações em que o destinatário final não seja contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interna, sendo devido o imposto na integralidade ao estado de origem<sup>24</sup>.

Nos moldes da Constituição de 1988, a sujeição ativa do ICMS incidente sobre as operações interestaduais depende da caracterização do destinatário final como contribuinte ou não contribuinte do imposto, independentemente do ambiente em que as transações são realizadas.

O conceito de contribuinte é estabelecido pelo artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996. Cumprindo a determinação constitucional prevista no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘a’, o dispositivo legal define como contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.

Portanto, em relação às operações interestaduais do comércio eletrônico B2C – compra de mercadorias pelo destinatário final não contribuinte do imposto, deve ser aplicada a alíquota interna do estado de origem, ao qual será devido o imposto total. Será repartido o imposto entre a origem e o destino apenas no comércio eletrônico B2B, ou seja, nas transações realizadas em ambiente virtual que envolva contribuintes do imposto localizados em diferentes estados.

A inexistência de regras especiais para as operações contratadas pela internet, em vez de efetivar a neutralidade e a segurança jurídica, pode acarretar na erosão da base tributária ou em bitributação, por não abranger as complexidades criadas pela tecnologia e acirrar os conflitos de competência tributária entre os entes subnacionais.

---

<sup>24</sup> Com exceção dos lubrificantes e combustíveis de petróleo, que são tributados exclusivamente no destino – artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘b’ e §4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Por possibilitar que o consumidor adquira bens e serviços diretamente do fornecedor, a internet reduz ou elimina intermediários e incentiva a participação de empresas dos mais diversos portes, no caso sendo mencionada apenas no trabalho as pequenas empresas. O fenômeno da desintermediação e a multiplicidade de participantes no mercado eletrônico pode afetar a eficiência da arrecadação tributária pela dificuldade de se atribuir a responsabilidade tributária aos tradicionais intermediários, aliada à complexidade na fiscalização dos inúmeros fornecedores.

Nesse sentido, o Estado de São Paulo inovou ao acrescentar os incisos XIV e XV ao artigo 9º, da Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, por meio da Lei Estadual nº 13.918. de 22 de dezembro de 2009:

Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

(...)

XIII – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;

XIV – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco; (...)

Nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador. Nessa forma, deve ser analisada a presença dessa vinculação no caso concreto, subsistindo a responsabilidade apenas se constatada a relação do terceiro com o fato gerador praticado pelo contribuinte.

A Lei nº 13.918/09 acrescentou ainda os incisos XIII a XVI ao artigo 75 da Lei nº 6.374/89:

Artigo 75 – Não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exhibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo fisco:

(...)



XIII – os prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos;

XIV – os prestadores de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em meio eletrônico, inclusive dos respectivos meios de pagamento;

XV – os prestadores de serviços de logística para a entrega de mercadorias oriundas de transações comerciais em ambiente virtual;

XVI – as pessoas responsáveis por atribuir, registrar ou gerenciar cadastros de domínios de sítios na rede mundial de computadores.

A Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT) nº 156, de 24 de setembro de 2010, disciplina as obrigações acessórias a serem cumpridas pelos prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual e pelos prestadores de serviços relacionados ao comércio eletrônico e dispõe que o fornecimento das informações afasta a responsabilidade solidária.

Segundo o normativo, os prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, inclusive por meio de leilões eletrônicos, e os prestadores de serviços de tecnologia de informação que gerenciem e controlem operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive os meios de pagamento, devem informar ao Fisco as operações ou prestações promovidas por seus clientes, por seu intermédio ou mediante utilização de seus serviços, desde que superem, no trimestre, R\$60 mil (sessenta mil reais) em valores e nove unidades de mercadorias.

A tributação eficiente do comércio eletrônico apresenta grandes desafios, dentre os quais a definição do local da operação e do conceito de mercadoria em relação aos produtos intangíveis, a identificação dos participantes nessa nova forma de negociação, o desenvolvimento de ferramentas de controle e a ampliação da base de incidência tributária para abarcar situações que não se enquadram nos conceitos tradicionais de fornecimento de mercadorias ou de prestações de serviço.

Além disso, a neutralidade tributária e a segurança jurídica são ameaçadas pelas disputas entre os estados, seja pela exigência de imposto adicional na entrada de mercadorias adquiridas por meios não presenciais ou pela concessão de incentivos concedidos àqueles que comercializam mercadorias por canais

eletrônicos, discriminam injustificadamente a tributação do comércio eletrônico em relação às demais modalidades de comércio, prejudicando os princípios da livre concorrência, da igualdade, do pacto federativo e da segurança jurídica.

## 2.2. LOCAL DA OPERAÇÃO E CONCEITO DE ESTABELECIMENTO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

A internet não conhece limites geográficos<sup>25</sup> e facilita a realização de transações entre pessoas que não estejam fisicamente conectadas, residentes em municípios, estados e até mesmo em países diferentes. As transações eletrônicas superam fronteiras, reduzem e até mesmo eliminam a intermediação e dificultam a localização e a identificação das partes envolvidas.

Com o desenvolvimento do comércio eletrônico, assumem relevância o conceito de estabelecimento e a determinação do local de ocorrência da operação. Essas definições são importantes não apenas para a tributação das operações de circulação de mercadorias tangíveis e intangíveis e das prestações de serviços, mas também para a taxação da renda gerada pelo comércio eletrônico.

Quanto à tributação dos rendimentos decorrentes do comércio eletrônico, os países debatem se o critério da fonte ou da residência seria o mais apropriado para evitar a dupla tributação ou a não tributação não intencional. Já na tributação indireta, discute-se qual seria o parâmetro mais indicado para onerar as operações e prestações contratadas e até mesmo executadas por meio da internet: o parâmetro de destino ou o parâmetro de origem.

## 2.3. AS MODALIDADES DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

Em relação ao ambiente em que as transações são realizadas, o comércio eletrônico diferencia-se do comércio tradicional por não requerer a presença física do comprador e do vendedor em um mesmo local, bastando que ambos estejam conectados pela rede virtual. O adquirente, muitas vezes, não tem sequer contato

---

<sup>25</sup> TAKEDA, Nara Cristina. **O conceito de “estabelecimento permanente” e o comércio eletrônico**: reflexões frente ao modelo de convenção da OCDE e à legislação pátria. Dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005, p. 8.

físico com as mercadorias, ainda que tangíveis, devendo confiar nas especificações dos produtos expostos na vitrine virtual.

As principais formas de comércio são explicitadas no quadro abaixo, elaborado por Charles E. Mclure Jr.<sup>26</sup>:

ATIVIDADE	ERA	BENS	PUBLICIDADE	AQUISIÇÃO	FORMADE PAGAMENTO	FORMADE ENTREGA
<b>Comércio</b>						
Comércio	Pré-impressão	Material	Local	Relação direta	Relação direta	Relação direta
Serviços	Pré-impressão	Serviços	Local	Relação direta	Relação direta	Relação direta
<b>Produtos materiais</b>						
Pedido por correio tradicional	Imprensa	Material	Correio	Telefone / Correio	Pagamento contra entrega / cheque e cartão de crédito	Agente de transporte
TV / Telemarketing	Análogica	Material	TV / Telefone	Telefone / Correio	Cheque / Cartão de crédito	Agente de transporte
Comércio eletrônico	Digital	Material	Comunicação instantânea (online)	Telefone / Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Agente de transporte
<b>Comércio sem intermediação de conteúdo digital</b>						
Imateriais	Digital	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)
Serviços	Digital	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)	Comunicação instantânea (online)

Tabela 1 - Principais formas de comércio – Mclure Jr.

A internet atua como meio de comunicação entre as partes e até mesmo como meio de entrega, no caso dos produtos e serviços digitais. Ainda assim, a compra e venda de mercadorias e a prestação de serviços por meios eletrônicos nada mais são do que modalidades dos tradicionais contratos de compra e venda de mercadoria e de prestação de serviços, sendo assim classificadas de acordo com as partes envolvidas:

- a) **business-to-business (B2B)**: operações de compra e venda ou prestações de serviços ajustadas entre empresas por meio de portais proprietários (redes entre a empresa e seus parceiros) ou *e-marketplaces* (portais de intermediação comercial entre empresas);

<sup>26</sup> Jr. MCLURE, Charles E.; CORABI, Giampaolo. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Buenos Ayres: Depama, 2000, p. 113. *Apud* Torres, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. **Regime tributário do comércio eletrônico no Brasil**. Interesse público nº 33, Sapucaia do Sul, 2005, p. 177.

- b) **business-to-consumers (B2C) ou varejo on-line**: venda de bens ou serviços por empresas diretamente ao destinatário final, por meio da rede mundial de computadores;
- c) **business-to-Government (B2G)**: operações de comércio entre empresas e órgãos do governo realizadas por meio da internet<sup>27</sup>; e
- d) **consumer-to-consumer (C2C)**: negociação de bens entre consumidores por canais virtuais.

A facilidade dos consumidores para pesquisar preços e produtos por meio da internet e adquirir mercadorias de estabelecimento geograficamente distantes impulsiona o comércio eletrônico B2C e preocupa os estados quando aos possíveis desequilíbrios na arrecadação tributária.

Já o comércio B2B, apesar do gigantesco volume<sup>28</sup>, não é alvo de divergências entre as unidades da Federação, uma vez que as regras constitucionais atuais já preveem a repartição do imposto entre os estados de origem e de destino em tais transações.

Quanto às operações de compra e venda realizadas entre não contribuintes por meio da internet – C2C, essas transações não apresentam relevância no âmbito do ICMS porque não integram o campo de incidência do tributo. Nos termos da Lei Complementar nº 87/96, considera-se contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria (art. 11, §3º). Assim, as operações de compra e venda realizadas de forma esporádica e em volume que não caracterize intuito comercial não sofrem a incidência do ICMS.

---

<sup>27</sup> O Governo do Estado de São Paulo possui a Bolsa Eletrônica de Compras (BEC), segundo informações extraídas do site <<https://www.bec.sp.gov.br>>, acessado em 26/03/2017, a BEC: “*É um sistema eletrônico para a negociação de preço de bens e serviços adquiridos pela administração pública direta e indireta do Estado de São Paulo, que permite ampla competitividade e igualdade de condições de participação a todos os usuários*”.

<sup>28</sup> O valor estimado das transações no B2B em 2014 é de R\$ 1,54 trilhão (um trilhão, quinhentos e quarenta bilhões de reais) no Brasil, conforme dados de convergência digital, fonte e-consulting. Disponível em <<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&inford=36354&sid=5>>. Acessado em 12/04/17.

O Comércio eletrônico pode ainda ser classificado em<sup>29</sup>:

- a) comércio eletrônico direto ou on-line: caso a operação seja realizada na integralidade por meio virtual, inclusive em relação ao pagamento e à entrega da mercadoria ou à execução do serviço; ou
- b) comércio eletrônico indireto ou off-line: hipótese em que a contratação da operação é realizada por meio da internet, mas o contrato é ultimado pelas vias tradicionais, com a entrega dos bens ou serviços pelos métodos convencionais (presenciais).

Por meio da digitalização, produtos e serviços tradicionais podem ser convertidos na forma digital e a entrega desses bens desmaterializados aos consumidores pode ser realizada por meios eletrônicos, sem a necessidade de deslocamento físico<sup>30</sup>.

Em relação a esse comércio direto ou on-line, ainda são incipientes as discussões doutrinárias e normativas no Brasil quanto à tributação dos bens e serviços intangíveis, não corpóreos, digitais ou virtuais, que suscita reflexões quanto aos conceitos de mercadoria, local de ocorrência do fato gerador, estabelecimento, responsável tributário, fronteiras, entre outros.

Cabe ressaltar que o tema central do trabalho é guerra fiscal envolvendo a tributação do ICMS no comércio eletrônico por meio do comércio indireto off-line, nas compras e venda celebradas pela internet, concluídas pela entrega física das mercadorias.

É pertinente esclarecer e justificar que, antes da EC 87/2015, nessas operações de vendas e prestações de serviços, o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem, contudo, após sua promulgação, o ICMS tornou-se devido de maneira partilhada entre os estados de Origem da venda, com o Estado destinatário da compra.

---

<sup>29</sup> BARROS, Maurício. **Breves reflexões sobre o ICMS no comércio eletrônico**. GAIA, Fernando Antonio Cavanha; ANDRADE, José Maria Arruda (coord.). **Cadernos de Direito Empresarial** n. 9

Nesse sentido o Estado de origem terá direito ao imposto correspondente à alíquota interestadual e o Estado de destino terá direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Tal medida busca diminuir a famigerada “Guerra Fiscal”, que muito prejudica a relação público-privado de todos os envolvidos e reflete diretamente no valor final do produto destinado ao consumidor, sem conta a operacionalização dessas rotinas, as quais as pequenas empresas, também objeto desse estudo, muitas vezes não conseguem absorver, seja pela complexidade do assunto, o qual demanda profundo conhecimento técnico não acessível a grande parcela da população, seja pelos custos, tempo e benefícios que conseguem captar com as novas regras. Tais implementações burocratizaram o sistema comercial eletrônico de tal forma, que empresas na busca de não se prejudicarem suas atividades, por vezes limitam seus estados de atuação comercial, permanecendo no eixo de Estados mais fortes: São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Nesses locais o sistema tributário é mais acessível (Nota Fiscal Eletrônica), além de ficar a maior concentração comercial, por isso, nessa exposição será trabalho apenas o Estado de São Paulo.

A guerra fiscal que em meados do século XX, foi o grande precursor dessas mudanças atuais, devido à busca incessante de todos os entes da federação no aumento de investimentos e/ou arrecadação tributária, iniciou-se um combate fiscal, onde cada Estado no intuito de angariar empresas para seu território buscou elaborar planos de incentivos fiscais e melhoramentos na infraestrutura, veremos nesse trabalho uma das busca para diminuir essa guerra fiscal, no sentido de deixar mais homogêneo a distribuição de rendimentos tributários, conforme a legislação vigente, contudo, essa equidade implementada onera de maneira massiva o pequena e média empresa alvo desse trabalho, que sem estrutura, investimento e meios estão perecendo em decorrência dessa nova legislação que obriga além de ter um relevante conhecimento tributário do Estado onde está localizado, encurte a responsabilidade de adequação ao regramento tributário de todos os outros Estados

que realiza comércio, tornando impossível a operacionalização das vendas via internet.

O comércio até duas décadas atrás era normalmente realizado pelo meio presencial, pelo encontro pessoal entre o interessado e o vendedor, o consumidor e o comerciante, sendo a mercadoria ou serviço entregue e supervisionado na presença das partes, tendo a conclusão pela entrega do valor do bem, por muitas vezes em dinheiro.

Com base nessa modalidade comercial, foram elaborados os dispositivos tributários para devida cobrança, contudo, com os avanços tecnológicos, por meio da mera interligação entre computadores que podia transferir alguns poucos dados, transformou-se na internet, a rede internacional de computadores, trazendo a possibilidade de comercialização de bens e serviços, muitas vezes, impossíveis de serem tocados ou visto, por serem intangíveis, como por exemplo, o desenvolvedor de software que vende o acesso ao seu programa ao cliente final, venda e recebimento do bem de maneira virtual.

Esse é o desafio que o governo tem atualmente, como tributar essa comercialização de bens intangíveis, que podem ser de softwares, músicas e e-books, entregues de modo imediato ao comprador, muitas vezes difíceis de serem rastreados, por não existir vários ou nenhum intermediário.

No Brasil a tributação do comércio direto ou on-line demanda discussões inclusive sobre o ente competente, tendo em vista que a tributação das operações de circulação de mercadoria e das prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação é realizada pelos estados, enquanto os municípios são competentes para onerar as prestações de serviço de qualquer natureza. Além disso, a dificuldade de se estabelecer o local da saída das mercadorias intangíveis torna complexa a definição do sujeito ativo da obrigação tributária subjacente.

#### **2.4. OS MODELOS DE NEGÓCIO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

De acordo com a classificação feita pela organização *e-commerce.org.br*, internet abarca diversos “modelos de negócios”, isto é, diferentes padrões de

formação de empresas. Esses modelos de negócio da internet podem ser classificados nos seguintes grandes grupos:

- a) Comércio – envolve a comercialização de serviços ou produtos, com as seguintes variantes:
  - a. Comércio misto: canal de vendas misto entre lojas físicas e virtuais ou estabelecimento empresarial digital derivado<sup>31</sup>. Os negócios que conjugam a atuação tradicional com a atividade virtual são também denominados de empresas “*click and mortar*”<sup>32</sup>;
  - b. Varejo virtual: lojas com atuação exclusiva pela internet ou estabelecimento empresarial digital originário<sup>33</sup>;
  - c. Comércio virtual puro: venda exclusiva de produtos ou serviços entregues on-line;
  - d. Mercantil: empresas que realizam operações comerciais com outras empresas por meio da internet;
  - e. Mercantil direto: fabricantes de mercadorias que utilizam a internet como canal direto de venda para o consumidor final, reduzindo ou eliminando intermediários.
- b) Corretagem – fornece ambientes para aproximar anunciantes, fornecedores e compradores, com a cobrança de comissão sobre os negócios concretizados. São exemplos de corretagem os shoppings virtuais e os leilões on-line.

---

<sup>31</sup> Classificação adotada por RIDOLFO, José Olinto de Toledo. **Aspecto da valoração do estabelecimento comercial de empresas da nova economia**. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.) **Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp 296-297.

<sup>32</sup> LAGUNA, Francisco A. **Tributação sobre o consumo, vendas e uso no comércio eletrônico**. In: SILVA JUNIOR, Ron Lemos da, WAISBERG, Ivo (org.). **Comércio eletrônico**. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ **Revista dos Tribunais**, 2001, p. 43. **Em contrapartida, as empresas que atuam apenas no comércio tradicional físico são chamadas de empresas “brick and mortar”**.

<sup>33</sup> RIDOLFO, José Olinto de Toledo, *ibid*.



- c) Publicidade – gera um grande volume de tráfego de dados (acessos) e obtém receita de anunciantes, abarcando os portais genéricos, os portais especializados e os portais gratuitos.

### 3. A NOTA FISCAL ELETRÔNICA

Conforme definição do Ministério da Fazenda: “Podemos conceituar a Nota Fiscal Eletrônica como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.”<sup>34</sup>.

#### 3.1. ORIGEM E LEGISLAÇÃO

A fim de modernizar os seus processos de fiscalização o Brasil modificou toda a sua sistemática nas tarefas de controle e fiscalização da administração tributária. A ideia se originou na Espanha na década de 90, que ao fazer uso do documento eletrônico percebeu uma redução nos custos com emissão de papel, o que motivou outros países a aderirem à nova tecnologia, cabe ressaltar que a implantação da NF-e inicialmente foi voltada à sustentabilidade.

No Brasil iniciou inspirado no projeto *Facturación Electrónica* no Chile, iniciado em 2002, com propósito de promover e gerenciar a troca de informações sobre as transações comerciais, além de reduzir os custos associados ao processo de emissão do documento fiscal.

Com a introdução do inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 42. 2003, determinou-se que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passassem a atuar de

---

<sup>34</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: <  
<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>>. Acesso em 24/06/2017.

forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, com priorização para a conclusão dessas atividades.

Nesse sentido, buscando o atendimento da determinação constitucional houve o Encontro Nacional dos Administradores Tributários (ENAT) em 2004, na cidade de Salvador/BA, desse encontro resultou na aprovação dos protocolos de cooperação técnica nas áreas do cadastramento (Projeto do Cadastro Sincronizado) e Nota Fiscal Eletrônica, pois o objetivo principal era a integração dos fiscos, padronização das informações e reduzir os custos de sua operacionalização.

Em 2005 ocorreu o segundo ENAT, onde foi elaborado o Protocolo ENAT nº 03/2005, o qual buscava o desenvolvimento e implantação da Nota Fiscal Eletrônica, bem como consolidou a coordenação técnica e desenvolvimento aos Estados por intermédio do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais – ENCAT, reconhecido pelo Protocolo ICMS 54/04, a coordenar o desenvolvimento e a implantação da NF-e.

### 3.2. A IMPLANTAÇÃO

Em seu trabalho, Fernandez<sup>35</sup> procurou descrever como se deu a implantação da NF-e no Brasil. Segundo o autor, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 42/2003 ser incluída na Constituição Federal, alguns estados, como Pernambuco, Rio Grande do Sul e São Paulo, verificando a pertinência de modernizar seus processos de fiscalização e controle, procuraram fazê-lo de forma individualizada, dificultando a obrigação de informatização imposta pela Constituição Federal, na busca de padronização entre os estados.

Além São Paulo, outros Estados foram pioneiros na utilização da NF-e: Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás, Santa Catarina e Maranhão. No projeto piloto, depois de estabilizado foi ampliado aos demais Estados. Conforme o autor o projeto contou ainda com a participação de 19 empresas privadas, bem como, da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA).

---

<sup>35</sup> FERNANDEZ, M. L. A.. **Avaliação da utilização de documentos fiscais eletrônico na rastreabilidade de cargas**. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em

Segundo o Portal da NF-e da União, a empresa emissora de NF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponderá à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), será então transmitido pela Internet para a Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria.

A NF-e também será transmitida para a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas (Ambiente Nacional) e, no caso de operação interestadual, para a Secretaria de Fazenda de destino da operação e Suframa, no caso de mercadorias destinadas às áreas incentivadas. As Secretarias de Fazenda e a RFB (Ambiente Nacional), disponibilizarão consulta, através Internet, para o destinatário e outros legítimos interessados, que detenham a chave de acesso do documento eletrônico.

Para acompanhar o trânsito da mercadoria será impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulado DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), em papel comum, em única via, que conterà impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na Internet e um código de barras bidimensional que facilitará a captura e a confirmação de informações da NF-e pelas unidades fiscais.

O DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e através do Ambiente Nacional (RFB) ou site da SEFAZ na Internet.

O contribuinte destinatário, não emissor de NF-e, poderá escriturar os dados contidos no DANFE para a escrituração da NF-e, sendo que sua validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização

de Uso. O contribuinte emitente da NF-e, realizará a escrituração a partir das NF-e emitidas e recebidas<sup>36</sup>.

#### **4. A GUERRA FISCAL SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO**

Não obstante a Constituição de 1988 ter dedicado diversos dispositivos na tentativa de harmonizar o exercício da competência tributária pelos estados e pelo Distrito Federal, atualmente verificamos diversos conflitos entre as unidades federativas, conhecida popularmente como “guerra fiscal”, por causa do ICMS.

Referente ao comércio eletrônico de forma clara o artigo 155, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição Federal, conjugado com o artigo 11, inciso I, alínea ‘a’, da Lei Complementar nº 87/1996, explana que o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes é devido integralmente ao local onde estiver situado o estabelecimento do vendedor, ou seja, ao estado de origem.

Nesse sentido cabe ressaltar que a disposição constitucional não se conforma à realidade do comércio eletrônico, que reduziu as distâncias entre os consumidores e os produtores, diminuiu o número de intermediários e permitiu a expansão das vendas interestaduais e até mesmo das transações internacionais.

No ano de 2016, por exemplo, o desemprego atingiu 12% da população economicamente ativa, contudo 48 milhões de consumidores no Brasil fizeram pelo menos uma compra virtual, representando, assim um aumento de 22% se comparado a 2015<sup>37</sup>, demonstrando que mesmo com uma perda significativa do poder aquisitivo de uma parcela da população a busca pela compra on-line e suas facilidades aumento consideravelmente.

Diante disso, o embate oriundo do contorno constitucional inadequado ao desenvolvimento do comércio eletrônico já havia sido previsto por Guilherme Cezaroti em 2005<sup>38</sup>. Ao estudar a tributação dessas operações, o autor prenunciou

---

<sup>36</sup> SOBRE A NF-E. Ministério da Fazenda, disponível em: <<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>>>. Acesso em 25/05/2017.

<sup>37</sup> WEBSHOPPERS, Informativo do site Ebit e buscapé. In 35ª Ed. 2017, pp 11-13.

<sup>38</sup> ICMS no comércio eletrônico, pp. 154-155: “O comércio eletrônico pode gerar um desequilíbrio no sistema de repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias porque o art. 155,

que o crescimento da internet alavancaria as aquisições de mercadoria por consumidores em sites de fornecedores situados em outros estados, transferindo a parcela ICMS geralmente destinada ao estado de residência ao estado fornecedor.

Na tentativa de mitigar as perdas sofridas pelo desenvolvimento do comércio eletrônico e pressionar a União e os demais estados a aceitar mudanças na tributação, os estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste editaram legislações contrárias à Constituição, exigindo um “adicional de ICMS” por ocasião da entrada das mercadorias em seus territórios<sup>39</sup>. Aduzem que o incremento das vendas realizadas pela internet aprofunda o desequilíbrio horizontal na participação do ICMS, tendo em vista que a maior parte dos estabelecimentos virtuais está concentrada nas Regiões Sul e Sudeste<sup>40</sup>.

O termo “guerra fiscal” retrata a disputa entre as pessoas jurídicas de direito público para atraírem investimento privados mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais. No entanto, no caso do comércio eletrônico, os termos “guerra fiscal.com” ou guerra fiscal sobre o comércio eletrônico são utilizados como referência à tributação exigida pelos estados na entrada de mercadorias adquiridas por vias remotas, de forma contrária à repartição tributária delineada pela Constituição Federal.

A título de exemplo, pois o cerne do trabalho e o somente o Estado de São Paulo, citamos o estado do Ceará que em 2008 editou a Lei nº 14.237, que exige, em seu artigo 11, o recolhimento do ICMS na entrada de mercadorias ou de bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não escrita no

---

parágrafo 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, prevê que na operação que destinar mercadoria ao consumidor final estabelecido em outro estado será aplicada a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do ICMS e a alíquota interna se o destinatário não for contribuinte do referido imposto. Na primeira hipótese, caberá ao estado da localização do consumidor final o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

<sup>39</sup> A exigência é baseada no destino físico das mercadorias e não no domicílio do adquirente ou o local de acesso do site. CHIESA, Clécio ICMS. **Aspectos controversos do comércio eletrônico e o Protocolo nº 21/2011**. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 270.

<sup>40</sup> O Sudeste concentra 64,75% (sessenta e quatro inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) das empresas do país que adotam a prática do comércio eletrônico, enquanto 20,05% (vinte inteiros e cinco centésimos por cento) dessas empresas estão na região Sul. Kubota, Luis Claudio; Milani, Daniele Nogueira. Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil. 1585 – Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2011, p. 19. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acessado em 20/05/2017.

cadastro de contribuintes, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize o ato comercial.

A Bahia, por sua vez editou o Decreto nº 12.534, em 24 de dezembro de 2010, obrigando as empresas a recolherem o imposto, antes da entrada da mercadoria no território baiano, nas operações realizadas por meio da internet ou por serviço de telemarketing e destinadas a não contribuintes.

#### 4.1. PROTOCOLO ICMS nº 21/2011

Além das legislações estaduais, os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Distrito Federal<sup>41</sup> firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011.

Por meio deste protocolo, os estados acordaram a exigência do imposto na entrada de mercadoria adquirida por não contribuinte por meio da internet, telemarketing ou showroom com exceção das operações abrangidas pelo Convênio nº 51/2000 (cláusula quinta). O parágrafo único da cláusula primeira estabelece que o imposto seja exigido inclusive dos estados não signatários do acordo.

Após a celebração do protocolo, diversos estados signatários editaram leis e decretos instituindo a cobrança do adicional do ICMS, tanto o protocolo, quanto as legislações posteriores elaboradas para regulamentá-lo violam frontalmente o disposto no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea 'b', da Constituição Federal, que dispõe ser devido ao estado de origem o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes.

Além disso, a exigência também ofende diversos princípios constitucionais, tais como a legalidade, o pacto federativo, a igualdade, a vedação à discriminação em razão da origem e do destino, a segurança jurídica, a vedação à bitributação e a

---

<sup>41</sup> Houve posteriormente dos Estados do Mato Grosso do Sul e do Tocantins, respectivamente, por meio dos Protocolos ICMS nº 30 e 43, com efeitos a partir de 25/04/2011 e 15/07/2011. O protocolo foi denunciado pelo Espírito Santo, Pernambuco, Maranhão, Roraima Distrito Federal e Piauí. Respectivamente, pelos Despachos nº 74/2012, 185/2013, 34/2014, 179/2014 e 187/2014, e pelo Protocolo ICMS nº 37/2014.

livre concorrência, a repartição constitucional das competências tributárias não pode ser modificada pela legislação infraconstitucional, ainda que para atender a mudanças no cenário econômico, sob pena de aniquilar a segurança jurídica e o próprio Sistema Constitucional Tributário.

Soluções para a nova realidade devem ser buscadas de acordo com as disposições constitucionais, por meio da composição entre os estado, Distrito Federal e a União, que deverão agir de maneira eficiente para evitar maiores desgastes no federalismo e na segurança jurídica.

#### **4.2. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE POR ESTADOS DA FEDERAÇÃO PARA ATRAIR O FATO GERADOR DO ICMS SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO**

As regras anteriores a Emenda Constitucional nº87/2015 destinavam para o estado de origem a totalidade do ICMS incidente sobre as vendas realizadas para consumidores não contribuintes localizados em outros estados, independentemente do canal utilizado para a realização das transações.

No entanto, diversos estados previram sem autorização do Confaz, a concessão de benefício fiscais relativos ao ICMS para as empresas que realizem vendas por meio da internet:

1. Bahia: Decreto nº 7.799, de 2000, alterado pelo Decretos nº 13.165, de 1 de agosto de 2011, e 14.812, de novembro de 2013. Concede crédito presumido às saídas interestaduais de mercadorias comercializadas via internet ou por telemarketing a consumidor final não contribuinte do imposto, reduzindo a carga tributária para 2% (dois por cento) do valor da operação;
2. Espírito Santo: artigos 530-L-R-I e 1.140 do Decreto nº1.090-R, de 25 de outubro de 2002, com redação dada, respectivamente, pelos Decreto nº 2.940-R, de 6 de janeiro de 2012, e 3088-R, de 24 de agosto de 2012, e 3088-R, de 24 de agosto de 2012. Concede crédito presumido para as operações interestaduais por estabelecimento que pratique

exclusivamente venda pela internet ou por central de atendimento, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2% (dois por cento), 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) ou 5% (cinco por cento);

3. Minas Gerais: artigos 32-E e 225-A, da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975; alterado pelo artigo 4º, da Lei nº 16.513, de 21 de dezembro de 2006, e Resolução da Assembleia Legislativa nº 5.389, de 14 de março de 2013. Prevê a concessão de regime especial de tributação ao contribuinte mineiro que promova operação de saída contratada por meio de comércio eletrônico ou de telemarketing;
4. Paraíba: Decreto nº 32.936, de 8 de maio de 2012. Prevê a concessão de crédito presumido para o contribuinte paraibano que realize vendas diretas ao consumidor final de outro estado, exclusivamente de forma não presencial, de forma que a carga tributária corresponda aos percentuais de 2% (dois por cento) ou 4% (quatro por cento);
5. Paraná: item 18, do Anexo III, do Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012. Concede crédito presumido para as saídas interestaduais de mercadorias destinadas a pessoas físicas não contribuintes do imposto contratadas no âmbito do comércio eletrônico, de forma que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento);
6. Pernambuco: artigo 36, inciso XL, do Decreto nº 14.876, de 12 de março de 1991, com redação dada pelo Decreto nº 35.690, de 18 de outubro de 2010. Concede crédito presumido para o estabelecimento comercial varejista que realize vendas diretas ao consumidor final de outro estado, exclusivamente pela internet ou por telemarketing reduzindo a carga tributária líquida para 2% (dois por cento) sobre o valor da operação;
7. Rio de Janeiro: Decreto nº 36.449, de 29 de outubro de 2004, alterado pelos Decretos nº 42.100/2009, 42.645/2010, 42771/2010 e 42903/2011. Autoriza a concessão de presumido de 6% (seis por cento) nas saídas interestaduais de mercadorias vendidas pela internet, serviços de telemarketing e plataformas eletrônicas em geral, para consumidores finais de outros estados, realizadas por estabelecimento industrial,



empresa comercial atacadista ou empresa comercial atacadista. Prevê ainda a concessão de diferimento do ICMS para as aquisições internas e interestaduais, além de importações, realizadas por centrais de distribuição e estabelecimentos varejistas que atuem no comércio eletrônico;

8. Santa Catarina: artigo 15, inciso XXX, § 27º, Anexo II, do Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, alterado pelos Decretos nº 2.773, de 25 de novembro de 2009, e nº 3.461, de 19 de agosto de 2010. Concede crédito presumido para as operações interestaduais de venda direta ao consumidor realizadas pela internet, de 24% (vinte e quatro por cento) a 50% (cinquenta por cento);
9. Tocantis: Lei nº 1.641, de 28 de dezembro de 2005, alterada pela Lei nº 2.041, de 18 de maio de 2009. Regulamentado pelo artigo 9º, inciso XXV, do Anexo único, do Decreto nº 2.912/2006, acrescido pelo Decreto nº 3.013, de 26 de abril de 2007. Faculta ao contribuinte que praticar atividade comercial exclusivamente pela internet ou por correspondência a apropriação de crédito fiscal de forma que a carga tributária efetiva nas saídas interestaduais resulte em 1% (um por cento) e, nas aquisições de mercadorias destinadas à embalagem, acondicionamento e dos bens destinados ao ativo fixo, creditar-se do diferencial de alíquota. Prevê ainda a redução da base de cálculo nas importações de mercadorias realizadas por essas empresas.

Esses estados concederam benefícios fiscais atinentes ao ICMS as empresa que realizavam vendas por meio da internet e por outros meios não presenciais, sem a autorização do Confaz, em desrespeito ao disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/1975.

Tratando-se de operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, isto é, da última etapa do processo de produção e circulação da mercadoria, os incentivos fiscais concedidos às empresas que atuem no varejo virtual não geram transferências de créditos, como ocorrem nas operações interestaduais entre contribuintes, diversamente da “guerra fiscal clássica”, os

estados não são obrigados a suportar créditos relativos a operações incentivadas na origem.

Contudo, mesmo assim, as unidades federativas podem ser prejudicadas pela migração de estabelecimentos que comercializam mercadorias pela internet e outros meios de estabelecimentos que comercializam mercadorias pela internet e outros meios não presenciais para aqueles estados que concedam benefícios fiscais inconstitucionais. Os incentivos tributários também podem interferir na decisão dos investidores sobre o local para a implantação de novos empreendimentos.

Deve-se ressaltar que a internet e as novas tecnologias facilitam o deslocamento das empresas, pois o site pode ser acessado de qualquer lugar, sem vinculação da empresa ao mercado consumidor local. Em relação aos produtos tangíveis, fatores tradicionais como infraestrutura e a proximidade dos consumidores podem ainda influenciar na decisão da localização do empreendimento. Contudo, especialmente no comércio de produtos digitais, esses elementos perdem força<sup>42</sup> pelas facilidades de armazenamento, de entrega, de pagamento e de administração à distância.

A concessão unilateral de incentivos fiscais ao comércio eletrônico agrava a disputa entre as unidades federativas e gera prejuízos aos estados e à sociedade, pela diminuição da arrecadação tributária, tão necessária ao desenvolvimento social e à diminuição das desigualdades. Há lesão também à indústria nacional, considerando-se que alguns estados, como Tocantins, outorgam benefícios que reduzem a carga tributária das mercadorias importadas pelos estabelecimentos do varejo virtual, em detrimento dos produtos similares fabricados no território nacional.

Além disso, os incentivos fiscais concedidos aos estabelecimentos virtuais maculam o princípio da neutralidade da tributação, por favorecerem o comércio eletrônico em prejuízo do comércio tradicional. Não se justificam diferenças no tratamento tributário de produtos semelhantes apenas em razão do canal de vendas, presencial ou não presencial.

---

<sup>42</sup> REZENDE, Fernando. **Globalização, federalismo e tributação**. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. V. II. São Paulo: Quartier Latin, p. 1071.

Saliente-se que o Estado de São Paulo ingressou com as ações diretas de inconstitucionalidade nº 5152 e 5143 em face dos benefícios concedidos ao comércio não presencial pelos Estados de Pernambuco e de Tocantins.

### 4.3. PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Especificamente em relação à tributação do comércio eletrônico, em 2006, o Senador Rodolpho Tourinho, do Estado da Bahia, e outros parlamentares, preocupados com a evolução do *e-commerce*, apresentaram a PEC nº 36/2006<sup>43</sup>. A proposta sustentava que os parâmetros para a tributação pelo ICMS estabelecidos na Constituição Federal em 1988 deveriam ser revistos a fim de se evitar a sonegação de impostos, a distorção na arrecadação do imposto e os prejuízos aos estados.

Na Câmara dos Deputados, foi apresentada a PEC nº 227/2008<sup>44</sup>, pelo Deputado Luiz Carreira, também representante do Estado da Bahia, com a justificativa de que a CF/88 teria definido o critério do comércio eletrônico gera perdas para os estados<sup>45</sup>.

A PEC nº 36/2006 do Senado e a PEC nº 227/2008 da Câmara dos Deputados requerem a revogação do inciso VIII do § 2º do artigo 155 da

---

<sup>43</sup> Processo arquivado em 11/03/2011. Informação disponível no site:

<<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/78572>>. Acesso em 12/04/2017.

<sup>44</sup> Apensada à PEC nº 31/2007, em razão do deferimento parcial do REQ nº 2744/2008. DCD de 11/06/08, pág. 25906 col 02. Informação disponível no site:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384060>> . Acesso em 12/04/2017.

<sup>45</sup> “O *e-commerce* alcança praticamente todos os segmentos econômicos, seja de comercialização ou serviços, especialmente produtos eletroeletrônicos, produtos de informática, vestuários, calçados e livros, para o que existem inúmeros sites especializados. Quando a Constituição de 1988 definiu como sendo integralmente do estado de origem o ICMS nas operações interestaduais ao consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia, e a internet era algo muito incipiente. Atualmente o cenário final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do *e-commerce*, em substituição ao sistema convencional de comércio. A situação preocupa de forma unânime todas as unidades federadas, tendo em vista que as operações realizadas a título de faturamento direto nem sempre alcançadas pela tributação de algum dos estados envolvidos – remetente e aquele no qual se encontra o consumidor – apresentando-se como mais uma forma de sonegação de impostos, causando distorção na arrecadação do ICMS e ocasionando perda para ambos os estados.

A alternativa encontrada que apresentou maior segurança jurídica para a adoção de medidas a respeito da matéria foi a de que o imposto seja repartido entre as unidades federadas de origem e do destino, assim como ocorre nas operações interestaduais realizadas através dos meios tradicionais de comercialização.” Disponível site <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>, acessado em 18/01/2016.

Constituição Federal, para que a alíquota interestadual seja aplicada em qualquer operação ou prestação que destine bens ou mercadorias ao consumidor final localizado em outro estado, seja ele contribuinte ou não do imposto. Caberia ao estado de origem a alíquota interestadual e ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Em 2011, três propostas de emenda à Constituição foram apresentadas pelos senadores Luiz Henrique (PEC nº 56/2011<sup>46</sup>), Delcídio do Amaral (PEC nº 103/2011<sup>47</sup>) e Lobão Filho (PEC nº 113/2011<sup>48</sup>), em conjunto com outros parlamentares. As proposições discutem o critério adotado pela Constituição na tributação pelo ICMS das operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, diante da facilidade trazida pela internet para os consumidores adquirirem produtos à distância e do desenvolvimento acentuado do comércio eletrônico nos últimos anos.

As propostas tramitaram em conjunto e o texto consolidado sob o nº 113/2011 foi aprovado e encaminhado à Câmara dos Deputados em 09/07/2012, com a intenção de assim alterar a redação dos incisos VII e VIII do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal:

Art. 155 (...)

§2º(...)

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre:

- a) a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando o consumidor final for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto;

VII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

---

<sup>46</sup> Arquivada em 09/07/2012. Disponível no site <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100780>>. Acesso em 19/01/2016.

<sup>47</sup> Aprovada, tornou a Emenda Constitucional nº 87/2015.

<sup>48</sup> Arquivada em 09/07/2012. Disponível no site <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103349>>. Acesso em 19/01/2016.

- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

A PEC nº 113/2011, do Senado Federal, pretende repartir o imposto entre os estados de origem e de destino nas vendas interestaduais, tanto nas destinadas a contribuintes do imposto, como naquelas destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS. Há distinção, porém, quanto às alíquotas aplicáveis a tais operações.

Nas operações que destinem mercadorias a contribuintes do imposto, como já ocorre atualmente, será devido ao estado de destino a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Já nas operações destinadas a não contribuintes do imposto, ao estado de destino será devida a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual, atribuindo-se ao remetente das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial.

Na Câmara dos Deputados, a PEC nº 113/2011 foi recebida e autuada sob o nº 197/2012. A Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre a proposta, após a apresentação de emendas e a realização de audiências públicas, apresentou texto substitutivo, de relatoria do Deputado Márcio Macêdo. O texto foi aprovado em primeiro turno pela Câmara dos Deputados em 11 de novembro de 2014 e aguarda votação em segundo turno.

Diversamente da proposta do Senado, o substitutivo sugere que as alíneas do inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal sejam eliminadas, alterando-se o *caput* para que, em qualquer operação que destine bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, seja devida a alíquota interestadual ao estado de origem, cabendo ao estado de destino à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Sujeitas às mesmas alíquotas, a diferença na tributação das operações destinadas a usuários finais se resumiria à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial, atribuída ao destinatário, se contribuinte do imposto, ou ao remetente, se o destinatário não for contribuinte do ICMS.

O substitutivo propõe também que seja acrescido o artigo 98 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para que a mudança na tributação das operações interestaduais seja implementada de forma gradual, estabelecendo-se um prazo de transição. A partilha dos recursos seria alterada no período de cinco anos, ao término do qual o diferencial de alíquota tornar-se-ia devido integralmente ao estado de destino.

Também está em trâmite na Câmara dos Deputados a PEC nº 282, de 2013, apresentada pelo Deputado Francisco Escórcio, do estado do Maranhão. Pretende-se que o tributo incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais seja repartido entre os estados de destino e de consumo, independentemente da qualificação do destinatário final como contribuinte ou não do imposto. O projeto também aguarda apreciação pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Além das propostas de alteração constitucional específicas sobre a tributação do comércio eletrônico, há outros projetos e estudos mais abrangentes, que buscam solucionar a guerra fiscal entre os estados e outras questões atinentes ao sistema tributário brasileiro e à Federação.

O Substitutivo apresentado pela Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre a PEC nº 31/2007 altera a forma de concessão de incentivos relativos ao ICMS e privilegia o critério de destino pela redução gradual das alíquotas interestaduais. Em relação às transações com usuários finais, prevê a repartição do imposto entre os estados de origem e de destino, atribuindo-se ao estado do remetente a alíquota interestadual e ao estado do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O projeto prevê ainda a possibilidade de criação de câmaras de compensação para que a diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual seja recolhida no estado de origem e transferida ao estado de destino. No que tange ao comércio eletrônico direto, estabelece que o ICMS incide sobre as operações com arquivos eletrônicos não elaborados por encomenda, inclusive os que contenham imagens, sons ou programas de computador, ainda que transmitidos eletronicamente.

A PEC nº 31/2007 aguarda deliberação do Plenário da Câmara dos Deputados, mas apresenta reduzidas chances de aprovação em razão da amplitude das alterações.

A já mencionada Comissão Especial Externa do Senado Federal criada pelo Requerimento nº 25, de 2012, no ofício encaminhado ao presidente do Senado, concluiu serem prioritários os seguintes temas federativos:

- a) guerra fiscal envolvendo o ICMS;
- b) critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- c) definição da partilha das receitas decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos entre os entes subnacionais e a disciplina da aplicação dos recursos;
- d) revisão das regras de amortização da dívida dos estados e municípios com a União.

A Comissão orienta que as proposições sejam apreciadas em conjunto e implementadas, quando necessárias, por meio de regimes de transição.

Paralelamente aos projetos que almejam modificar o texto constitucional, alguns estados assinaram, em 29 de julho de 2014, o Convênio ICMS nº 70, que pretende solucionar as disputas entre as unidades federativas. Saliente-se que o instrumento não foi assinado pelos estados do Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Rio Grande do Norte e Santa Catarina.

Ainda mais abrangente que a PEC nº 197/2012, o acordo aborda os seguintes objetivos:

- a) remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos concedidos sem autorização do Confaz e fixação de prazos para manutenção dos benefícios;
- b) divisão do ICMS nas vendas interestaduais destinada a não contribuintes;
- c) redução gradual das alíquotas do ICMS;
- d) implantação da Resolução nº 13/2012 – guerra dos portos;
- e) aprovação de lei complementar que afaste a aplicação do artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal;

- f) adoção de novos critérios de atualização monetária e fixação de juros na correção das dívidas dos estados e municípios com a União;
- g) criação de fundos para que a União compense as perdas decorrentes da redução gradual das alíquotas interestaduais, da implantação da Resolução nº 15/2013 e da repartição do ICMS nas vendas a não consumidores; e
- h) Criação de planos de desenvolvimento regional pela União.

Apesar da recomendação de que os projetos de leis complementares, de resoluções do Senado Federal e de emendas constitucionais sobre as questões federativas fossem apreciados de forma conjunta para que as perdas de alguns estados em uma questão fossem compensadas em outra matéria, os projetos tramitam separadamente e se encontram em fases distintas. É certo que a solução definitiva das guerras fiscais entre os estados depende de reflexões sobre o próprio federalismo brasileiro, conscientes das enormes desigualdades materiais entre seus participantes.

No que tange à guerra fiscal envolvendo o comércio eletrônico, em resumo, a proposta é de alteração do texto constitucional para que as operações interestaduais sejam tributadas da mesma forma, independentemente da natureza do destinatário ou do ambiente em que a contratação é realizada. O imposto incidente sobre essas transações é repartido entre os estados de origem e de destino, cabendo àquele a alíquota interestadual e a este a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

#### **4.4. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**

Após a transformação da PEC nº 103/2011, em PEC nº 197/2012<sup>49</sup>, de autoria do Senador Delcídio do Amaral, para alteração do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre

---

<sup>49</sup> Aprovada como Emenda Constitucional nº 87/2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em 16/01/2016.



operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, em 16/04/2015 foi transformada em Emenda Constitucional, produzindo seus efeitos a partir de 90 (noventa) dias após sua publicação.

Para efeito, e buscando a transitoriedade dos repasses, os quais devem permanecer com o Estado destino até 2019, em seu artigo 2º, foi acrescido no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 99, onde estaria previsto o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino de forma escalonada para adequação tanto dos estados, quanto dos contribuintes responsáveis pelo repasse da seguinte forma:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Dessa forma o ICMS que era devido integralmente ao Estado de origem deve ser partilhado de maneira escalonada, permanecendo assim o direito do Estado de origem ao imposto correspondente à alíquota interestadual e o Estado destino terá direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Diante disso, os Estados em sua Guerra Fiscal buscaram de todas as formas fiscalizarem isso e terem parte da fatia dessa grande possibilidade de arrecadação que permanecia no Estado de origem, nesse sentido buscando equilíbrio e regras igualitárias para as Unidades Federadas as fazendas estaduais requisitaram a Confaz uma regulamentação frente à emenda, fato pertinente, pois na ausência de Lei Complementar, os estados podem exercer competência legislativa plena (CF, art. 24, §3º), o que deu origem ao Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, após a Emenda Constitucional nº 87/2015.

A obrigatoriedade teve início em 2015, contudo ficou prejudicada sua aplicação devido a sua publicação em abril de 2015, sendo necessário o atendimento do princípio da anterioridade, desta forma suas regras iniciaram a vigência em 01/01/2016, gerando repasse devido aos estados destinatários, sede do comprador.

Ano	ICMS apurado pela diferença entre alíquotas interna e interestadual	
	UF de Origem	UF de Destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

**Tabela 2 – Repasse anual, conforme a Emenda nº 87/2015 - Sefaz**

A sujeição passiva de recolher o diferencial de alíquotas nas operações e prestações interestaduais destinadas ao consumidor final caso o destinatário seja contribuinte, permanecem com o mesmo a obrigatoriedade de recolhimento, caso o destinatário não seja contribuinte o remetente deverá recolher.

Cabe observar que os pequenos empresários que trabalham com comércio eletrônico ficaram com a responsabilidade tributária de gerar as guias das alíquotas devidas nos estados de origem e destinatários, o que ocasionou um impacto direto nas vendas, fazendo com que muitos fechassem as portas por não conseguirem operacionalizar ou suportarem os custos dessas rotinas tributárias, sem mencionar o repasse nos preços em torno de 7%<sup>50</sup> ao consumidor. Segundo o tributarista Miguel Silva a solução mais simples e eficiente seria um ICMS único, federal:

“Colocando uma alíquota única, você acaba com a guerra fiscal dos estados e entrega a quem está consumindo a mercadoria”.

No seu entendimento, equivalente ao dos legisladores que promulgaram a nova regra é a divisão igualitária do tributo arrecadado:

“Não é justo entregar todo o ICMS para o estado produtor. O X da questão é a parafernália que se criou”.

#### 4.5. PREJUÍZOS ÀS EMPRESAS E-COMMERCE APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Desde edição do protocolo nº 21/2011, o qual obrigava as empresas remetentes de outros estados o recolhimento de ICMS, especialmente de estados que não tivessem participação no protocolo, o *e-commerce* buscou se adequar a esse panorama político que justificava sua atuação em favor do equilíbrio e diminuição da desigualdade na arrecadação devido a concentração de operações nesse ramo nas Regiões Sul e Sudeste do país.

Contudo, após a declaração de inconstitucionalidade do referido protocolo pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal foi possível à promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a devida aplicação direta devido ao princípio da anterioridade. Em decorrência o Confaz, em setembro celebrou o convênio ICMS nº 93/2015, criando assim, disposições para a aplicabilidade da Emenda.

---

<sup>50</sup> Mudanças no ICMS preocupam comerciantes que vendem na internet. Site G1 Globo 18/01/2016. Disponível em: <[g1.globo.com/jornal-nacional/2016/01/mudancas-no-icms-preocupam-comerciantes-que-vendem-na-internet.html](http://g1.globo.com/jornal-nacional/2016/01/mudancas-no-icms-preocupam-comerciantes-que-vendem-na-internet.html)>. Acesso 25/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

Insta consignar que um dos pontos do convênio que causou mais controvérsia foi a Cláusula nona a aplicava as disposições do convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123/2006<sup>51</sup>

Com o crescimento do e-commerce nominal de 7,4% (sete inteiros e quatro décimos), caracterizado no faturamento superior a R\$ 44 (quarenta e quatro) bilhões<sup>52</sup> e 95% (noventa e cinco por cento) das empresas no Simples Nacional sendo microempresas ou empresas de pequeno porte, essa mudança tributária atinge de forma muito danosa, pois pelo regime a empresa é obrigada a pagar uma alíquota única a qual consta todos os tributos pertinentes para seu ramo de atividade comercial, repassada para todos os entes federados.

No sistema da nova regra a empresa terá que realizar uma operação tributária muitas vezes analógica, por necessitar calcular a diferença entre as alíquotas do seu estado e do destinatário, preencher Guia de Recolhimento de Tributos Nacional (GNRE), pagá-la, imprimir o comprovante, anexar ao produto, juntamente com a nota fiscal e somente assim enviar.

Essa normatização atingiu o pequeno empresário, prejudicando sobremaneira sua atuação no comércio eletrônico, o SEBRAE solicitou intervenção do ministro da Fazenda, pois isso fará as vendas cair na internet, ou mesmo, incentivar o “escape tributário”<sup>53</sup>, ou seja, a sonegação fiscal.

O impacto foi imenso, segundo Sebrae, no mês de Janeiro, realizaram uma enquête em parceria com a E-commerce Brasil, Camar-e.net e Abcomm, onde uma em cada três microempresa e empresas de pequeno porte responderam, sendo

---

<sup>51</sup> Cláusula nona do Convênio ICMS nº93/2015.

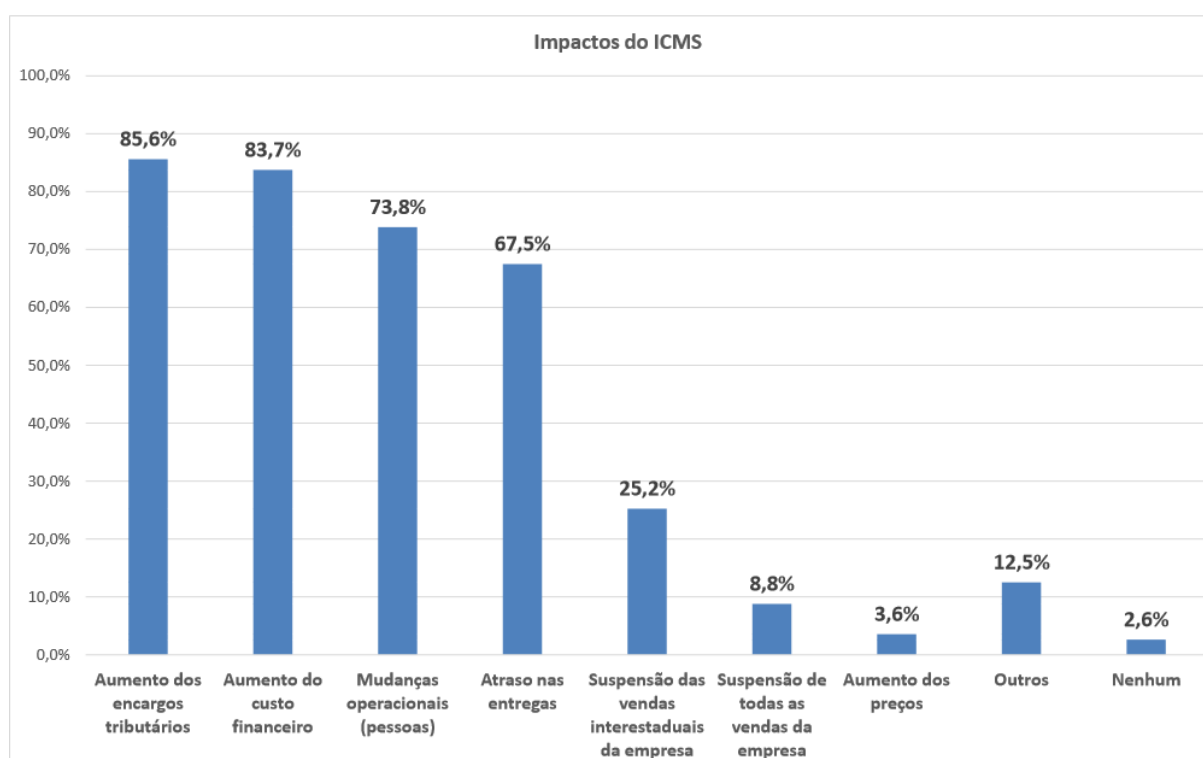
<sup>52</sup> WEBSHOPPERS, Informativo do site Ebit e buscapé. In 35ª Ed. 2017, pp 9.

<sup>53</sup> Perdas com novo ICMS eletrônico faz SEBRAE pedir intervenção do Ministério da Fazenda. Site ecommercebrasil 12/01/2016. Disponível em:< [www.ecommercebrasil.com.br/noticias/perdas-com-novo-icms-eletronico-faz-sebrae-pedir-intervencao-do-ministro-da-fazenda/](http://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/perdas-com-novo-icms-eletronico-faz-sebrae-pedir-intervencao-do-ministro-da-fazenda/)>. Acesso 26/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

apurado que 25% (vinte cinco por cento) pararam de vender para outro estado e quase 9% (nove por cento) interromperam suas vendas<sup>54</sup>.

Para o presidente do SEBRAE, Guilherme Afif Domingos, a pesquisa mostra como a medida tem impacto negativo nos pequenos negócios. “Estão prejudicando as micros e pequenas empresas e o comércio eletrônico de todo o país. Não param de chegar relatos de empresas fechando, suspendendo as vendas on-line. Os fiscos estaduais e o Confaz estão agindo como os Exterminadores do Futuro das micro e pequenas empresas”<sup>55</sup>.

Em uma consulta realizada em 04/02/2016 o SEBRAE<sup>56</sup> apontou que um dos fatores mais impactantes no *e-commerce* foi o aumento dos encargos tributários das novas regras:



**Tabela 3 – fatores de impacto do ICMS nas atividades do *e-commerce* – SEABRE**

Além disso, a alguns estados, como o Estado de São Paulo que cobram um cadastro do contribuinte, ou seja, será necessário a empresa procurar a

<sup>54</sup> Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/02/empresas-fecham-portas-com-novas-regras-do-icms.html>>. Acessado em 26/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa)

<sup>55</sup> Idem ao 53.

<sup>56</sup> Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acessado em 26/02/2016.

Secretaria da Fazenda do estado que queira fazer ou continuar suas vendas, realizar o cadastro e recolher o imposto com guia para aquela mercadoria, desta maneira a empresa terá que ter o conhecimento legal da legislação de todos os estados que deseje realizar negócios.

“É um golpe baixo para o e-commerce”, comenta o diretor do mercado e-commerce e professor de e-commerce e marketing digital, Breno Koscky<sup>57</sup>. Segundo ele, com o novo convênio, os empresários têm que dividir impostos e fazer um trabalho que deveria ser dos órgãos públicos. Ele destaca que, com efeito maior sobre as transações do meio virtual, a norma é aplicável em qualquer negociação que envolva pessoa física ou jurídica. “Passou a ser um trabalho extraordinário para o empresário, por ser uma burocracia gigantesca”, comenta.

#### **4.6. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL**

O diferencial de alíquota do ICMS e denominado de forma popular como DIFAL, uma obrigação tributária costumeira em operações interestaduais para o consumidor final contribuinte e introduzida pelo Convênio nº 93/2015 como um dos recursos utilizados na proteção da competitividade do estado onde reside o comprador final não contribuinte.

Desta forma quando determinada mercadoria no estado do remetente for mais cara que no estado do destinatário seja acrescido o DIFAL no sentido de equilibrar até que em 2019 o ICMS seja totalmente transferido para o estado do destinatário.

Outra alteração pertinente foi à adição de no máximo 2% (dois por cento) nas operações de alguns produtos para Fundo de Combate à pobreza, denominado FCP ou FECP a depende do estado, sendo previsto na Constituição Federal, contudo é necessário a devido interesse de sua instituição pelo estado.

Assim o cálculo, a título de exemplo, será realizado da seguinte forma:

---

<sup>57</sup> Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/imposto-e-burocracia-sao-desafio-as-vendas-on-line-283/>>. Acesso em 26/02/2016.

### Passo 1 – calcular a base de cálculo do ICMS

Base do ICMS = Valor do produto + Frete + Outras Despesas Acessórias –  
Descontos + IPI

Base do ICMS = 845,00 + 35,00 + 80,00 – 10,00 + 50,00

Base do ICMS = 1.000,00

**Dica:** o valor do IPI deve integrar a base de cálculo do ICMS sempre que a operação for destinada ao consumo final.

### Passo 2 – calcular o Fundo de Combate à Pobreza

FCP = Base do ICMS \* (%FCP / 100)

FCP = 1.000,00 \* (2,00% / 100)

FCP = 1.000,00 \* 0,02

FCP = 20,00

### Passo 3 – calcular o DIFAL

DIFAL = Base do ICMS \* ((%Alíquota do ICMS Intra – %Alíquota do ICMS Inter) /  
100)

DIFAL = 1.000,00 \* ((18,00% – 12,00%) / 100)

DIFAL = 1.000,00 \* (6,00% / 100)

DIFAL = 1.000,00 \* 0,06

DIFAL = 60,00

### Passo 4 – efetuar a partilha do DIFAL

Parte que compete a SC – estado de origem:

Parte UF Origem = Valor do DIFAL \* (%Origem / 100)

Parte SC = 60,00 \* (60,00% / 100)

Parte SC = 60,00 \* 0,60

Parte SC = 36,00

Parte que compete a MG – estado de destino:

Parte UF Destino = Valor do DIFAL \* (%Destino / 100)

Parte MG = 60,00 \* (40,00% / 100)

Parte MG = 60,00 \* 0,40

Parte MG = 24,00

**Se somarmos o FCP:**

Parte MG = 24,00 + Valor FCP

Parte MG = 24,00 + 20,00

Parte MG = 44,00<sup>58</sup>

O SEBRAE sabendo dos impactos desastrosos das novas regras encaminhou um documento para a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), para que essas regras impostas não se aplicassem as pequenas empresas e pequeno porte, assim o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.464 MC/DF, com medida cautelar, sendo concedido em 17/02/2017 pelo Ministro Dias Toffoli, do STF.

Segundo o entendimento adotado pelo ministro, a norma prevista na cláusula nona do convênio cria novas obrigações que ameaçam o funcionamento das empresas optantes pelo Simples, e invade área reservada a disciplina por lei complementar – o Simples é regulado pela Lei Complementar 123, de 2006. Segundo o relator, a norma criada pela cláusula nona do convênio contraria o regime diferenciado das micro e pequenas empresas previsto na legislação.

A cláusula questionada na ADI determina às empresas do Simples, assim como às empresas incluídas nos demais regimes de tributação, o recolhimento de alíquotas do ICMS sobre operações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro estado. Segundo o pedido feito pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), autor da ADI, pela Lei Complementar 123/2006 as empresas do Simples são sujeitas a uma alíquota única sobre a receita bruta mensal. A nova regra, ao impor a cobrança do ICMS sobre cada operação, ameaça a competitividade e a própria sobrevivência das pequenas empresas, conforme a entidade<sup>59</sup>.

“A Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”, afirmou o ministro Dias Toffoli em sua decisão.

---

<sup>58</sup> ANJOS, Cezinha. DIFAL: Simule e aprenda tudo sobre o diferencial de Alíquota do ICMS. 2016. Disponível em: < <http://www.asseinfo.com.br/blog/difal-diferencial-de-aliquota-icms/>>. Acesso em 26/05/2016.

<sup>59</sup> Notícias do STF. 17 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310143><http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310143>>. Acesso em 25/05/2016.



#### 4.7. ADI 5469

O relator observou ainda que o Convênio ICMS 93/2015 como um todo é objeto de questionamento na ADI 5469, ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (Abcomm), e também de sua relatoria.

Segundo a Abcomm, o convênio é ato normativo inadequado para tratar de fato gerador específico (as operações envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS e localizado em outra unidade da federação), pois a matéria cabe à lei complementar (artigo 146 da Constituição).

Entre outros pontos, a associação a Lei Complementar 87/1996, que trata do ICMS, não dispõe sobre a base de cálculo aplicada ao consumidor final da forma descrita no Convênio 93, que criou quatro bases para estas operações – uma para aplicação da alíquota interestadual, outra diferencial de alíquota partilha para o estado de origem, a terceira diferencial de alíquota partilha para o estado de destino e a quarta destinada ao Fundo de Amparo à Pobreza (FECOP). E aponta “a superficialidade com a qual o tema foi tratado, ferindo por completo qualquer segurança jurídica”.

A ADI 5469 pede a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia dos dispositivos questionados até o julgamento do mérito. A Abcomm acena para o risco que o convênio representa para a manutenção da ordem econômica e financeira, “tendo por fim principal a busca da segurança jurídica do sistema tributário nacional”<sup>60</sup>.

### 5. ARRECAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO

Pelos primeiros meses do ano de 2016, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz) por meio do seu site<sup>61</sup>, o qual permite que qualquer cidadão

---

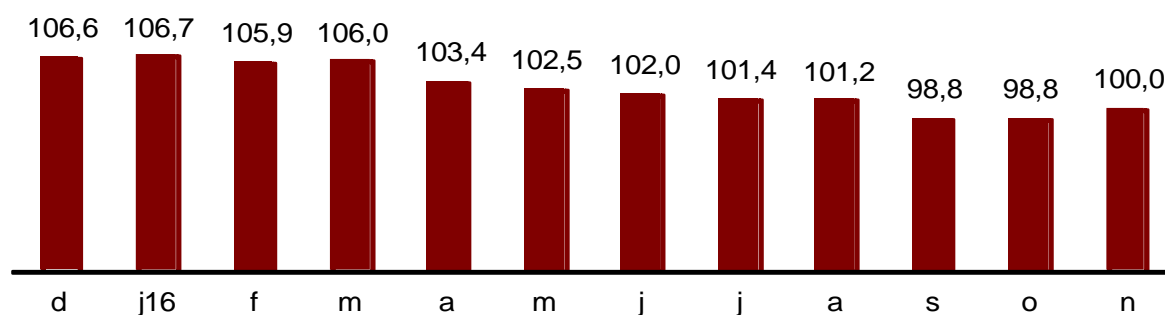
<sup>60</sup> Idem ao 58.

<sup>61</sup> SECRETARIA DA FAZENDA, disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>>. Acesso em 12/06/2017.

pesquise e acompanhe de forma clara e transparente a receita e gastos do estado, divulgou seus dados e balanços financeiros sendo visível a queda abrupta da arrecadação, só no primeiro trimestre do ano houve uma queda superior a R\$1 (um) bilhão por mês.

### FIGURA 6 Arrecadação do ICMS<sup>a</sup>/SP

Média móvel trimestral (Índice base nov. 2016=100)



**FONTE** Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **NOTAS** (a) Série dessazonalizada. Excluídos os valores arrecadados pelas anistias. Dados do último mês são provisórios. Deflator: IPCA, considerando a inflação do mês do recolhimento.

**Tabela 4 – Arrecadação do ICMS/SP – Secretaria da Fazenda de São Paulo**

O Estado já enfrentava certo decréscimo na arrecadação devido ao fraco movimento comercial, especialmente no presencial, contudo a déficit de arrecadação no *e-commerce*, atingiu de sobremaneira os cofres públicos.

Na busca para enfrentar esses problemas o governo estadual elaborou decretos para redução, contenção e em alguns casos extinção de contratos, como por exemplo, o Decreto nº 61.131/15, que visa estabelecer diretrizes e providência para a redução e otimização de custeio no âmbito do Poder Executivo.

No Decreto o Governador impôs aos órgãos da administração direta, as autarquias, inclusive as de regime especial, as fundações e as sociedades de economia mista, em seu artigo 1º, a redução de 10% (dez por cento) nas despesas com custeio.

Convém frisar que Secretarias importantes como da Educação, da Saúde, da Segurança Pública e da Administração Penitenciária, bem como a Fundação

Centro de Atendimento Socioeducativo ao Adolescente (Fundação CASA-SP) perfizeram o 5% (cinco por cento) de redução em suas despesas de custeio.

Mesmo com essas ações contratos importantes tiveram suspensões ou paralisações como a construção da Linha do monotrilho 17 – Ouro e do Metrô Linha 6-Laranja, que fará o trecho entre à região da Brasilândia, na Zona Norte da cidade de São Paulo, além disso, na linha 4do Metrô houve o abandono da obra pelo Consórcio responsável devido ao não cumprimento de prazos para entrega de projetos<sup>62</sup>.

Na Secretaria de Segurança Pública o impacto também foi alarmante, um dos principais equipamentos no combate a criminalidade, a viatura, não é renovada há dois anos, conforme reportagem do Jornal Estadão<sup>63</sup>, que teve acesso a esses dados por meio da Lei da Informação, no ano de 2016 foram adquiridas somente 51 (cinquenta e uma) viaturas pela Polícia Militar, a qual repõe anual sua frota num ciclo de cinco anos:

● Com alto grau de desgaste, vida útil média das viaturas é de cinco anos

#### Comprados pela Polícia Militar

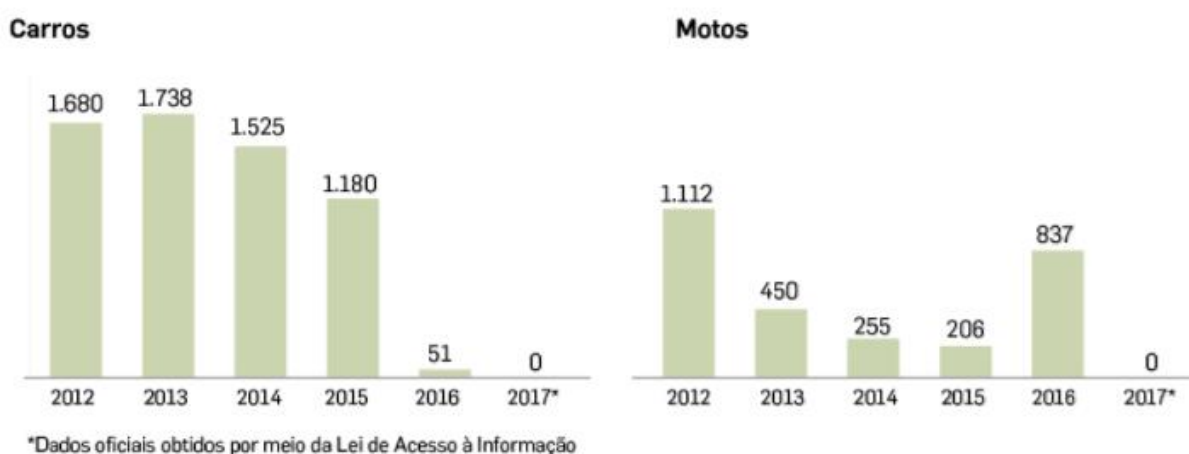


Tabela 5 – Quantitativo de veículos oficiais adquirido anualmente - Estadão

## 5.1. SOLUÇÕES PARA REDUÇÃO DA ARRECADAÇÃO

<sup>62</sup> Crise reduziu arrecadação e ajudou a parar obras, site G1Globo08/11/2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2016/11/crise-reduziu-arrecadacao-e-ajudou-parar-obras-em-sao-paulo.html>>. Acesso em 24/03/2017.

<sup>63</sup> TOMAZELA, Marcelo Godoy José Maria. Sem carros novos há dois anos, policiais de SP têm de fazer patrulhamento a pé, site Estadão. Disponível em: <<http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,sem-carros-novos-ha-2-anos-policiais-de-sp-tem-de-fazer-patrulhamento-a-pe,70001834879>>. Acesso em 14/06/2017.

Na impossibilidade de melhorar a arrecadação a curto e médio prazo, com panorama turbulento ao longo prazo, o governo de São Paulo buscou minimizar o escoamento de recursos, um deles foi a unificação dos sistemas de previdência, com a criação de uma previdência complementar (SPPrevcom), criada pela Lei nº 14.653, de 22 de dezembro de 2011, porém melhor implementada e divulgada em 2015 a 2016, possibilitando uma melhor fiscalização e controle das aposentadorias e pensões devidas, suas revisões caso pertinente e a exclusão de indevidas, bem como, das fraudulentas.

Contingenciou gastos e investimento com políticas de superávits e investiu maciçamente no sistema de acesso a informações, cadastro e elaboração de guias de recolhimentos pelo Cadastro de Contribuintes de ICMS (CADESP), nesse sistema as empresas conseguiram ter informações precisas e claras da forma como poderiam gerir seus negócios, conforme o novo regramento tributário.

Essas políticas contribuíram para o fechamento do com superávit primário de R\$1,5 (um bilhão e quinhentos milhões) bilhão, muito menor que o resultado de 2015 que foi de R\$ 5,06 (cinco bilhões e sessenta milhões) bilhões<sup>64</sup>, muito aquém do resultado anterior, contudo vemos que mesmo com a crise econômica, guerra fiscal e diminuição da arrecadação do ICMS que é 70% (setenta por cento) da renda do Estado<sup>65</sup>, vemos uma recuperação e fechamento positivo dos cofres públicos.

## 6. CONCLUSÃO

Verificamos por meio deste trabalho que a guerra fiscal é um fato pernicioso e prejudicial à isonomia e igualdade entre os estados, devendo ser combatida e minimizada em sua essência, ao longo de anos das últimas décadas o governo de formas positivas e negativas tentou equilibrar isso.

Comprovou-se de maneira latente que o impacto no novo regramento na arrecadação do ICMS no comércio eletrônico, prejudicou muito as microempresas e empresas de pequeno porte, com uma carga excessiva e por vezes abusiva de

---

<sup>64</sup> WATANABE, Marta. Arrecadação tem forte queda, mas SP obtém superávit primário de R\$ 1,5 bi. 26/01/2017. Disponível em: <valor.com.br/brasil/4848064/arrecadao-te-forte-queda-mas-sp-obtem-superavit-primario-de-r-15-bi>. Acesso em 14/06/2017.

<sup>65</sup> Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>. Acesso em 14/06/2017.

responsabilidades, ao ponto de empresas além de terem que saber sobre a legislação tributária do seu estado, o que demandaria um trabalho homérico, complementar esse arcabouço de conhecimentos com a legislação dos outros 25 (vinte cinco) Estados e Distrito Federal, caso queira continuar com suas atividades comerciais no país, lembrando que tais regras dependem de um cálculo do DIFAL e até 2019 terão alteração.

Neste diapasão constatamos que a organização, competência e presença de alguns órgãos possibilitaram uma diminuição considerável dos reflexos negativos das novas regras, permitindo que fosse dada continuidade ao comércio eletrônico, sem maiores efeitos colaterais.

Em destarte, após análise aos balancetes do Estado de São Paulo, o maior do Brasil, vemos o quão danoso pode ser a implicação de novas normas tributárias no ICMS, principalmente por ser um recurso finito e ser um recurso que mais impacta no orçamento público, podendo prejudicar todas as áreas públicas, como segurança, saúde e educação, contudo com boas políticas de contenção de gastos e incentivos também pode minimizar os prejuízos.

## BIBLIOGRAFIA

ANJOS, Cezinha. DIFAL: Simule e aprenda tudo sobre o diferencial de Alíquota do ICMS. 2016. Disponível em: <<http://www.asseinfo.com.br/blog/difal-diferencial-de-aliquota-icms/>>. Acesso em 26/05/2016.

ARZUA, Heron. Reforma tributária e finanças estaduais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 1997, pp 102-103

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 8º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino. O ICMS e a LC 87/96. Questões Jurídicas Atuais. São Paulo: Dialética, 1997.

BARROS, Maurício. Breves reflexões sobre o IMCS no comercio eletrônico. GAIA, Fernando Antonio Cavanha; ANDRADE, José Maria Arruda (coord.). Cadernos de Direito Empresarial n. 9 São Paulo, pp. 7-44.

BEC. Bolsa Eletrônica de Compras do Estado de São Paulo. <https://www.bec.sp.gov.br>>, acessado em 26/03/2017

BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Análise de Legislação, Manifestações de Administrações Tributárias, Jurisprudência Administrativa e Judicial e Abordagem de Temas de Gestão Tributária. v. I. 2. ed. Coleção Curso de Tributos Indiretos. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda, 1979, pp 57-58.

BORGES, Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 8, 1994, p 86-106.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Guerra Fiscal no ICMS. In: Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n. 7, p.5-30, 2006.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Informação disponível no site: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384060>> . Acesso em 12/04/2017.

\_\_\_\_\_, informação disponível no site: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em 16/01/2016.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: Autonomia X Centralização. São Paulo: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 14º ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28º ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 3ª ed. rev. ampl. e atual. – Salvador: juspodivm, 2016.

CEZAROTI, Guilherme e MELO, José Eduardo de, respectivamente, em ICMS no Comércio Eletrônico, p 64-65, e no Impacto sobre consumo. Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 2002, p 70.

\_\_\_\_\_. Guilherme. ICMS no comércio eletrônico, São Paulo. MP Editora, 2005

CHIESA, Clécio ICMS. Aspectos controversos do comércio eletrônico e o Protocolo nº 21/2011. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 260-290.

CONVERGÊNCIA DIGITAL. Disponível em:  
<<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&infol=36354&sid=5>>. Acessado em 12/04/17.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o Imposto sobre serviços, Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, pp 7-8.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS: reflexos tributários. 1ª ed. 4ª tiragem Curitiba: Jurúá, 2004, pp 94-95.

DIÁRIO DO COMÉRCIO. Ônus da guerra fiscal fica com o comerciante. Diário do comércio, IBELLI, Renato Carbonari. São Paulo. 27/10/2015. Disponível em:  
<[http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/onus\\_da\\_guerra\\_fiscal\\_fica\\_com\\_o\\_comerciante](http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/onus_da_guerra_fiscal_fica_com_o_comerciante)>. Acesso em: 30/10/2016.

ECOMMERCERBRASIL, disponível em:  
<[www.ecommercebrasil.com.br/noticias/perdas-com-novo-icms-eletronico-faz-sebrae-pedir-intervencao-do-ministro-da-fazenda/](http://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/perdas-com-novo-icms-eletronico-faz-sebrae-pedir-intervencao-do-ministro-da-fazenda/)>. Acesso em 26/05/2016.  
(Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

FENACOM, disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/imposto-e-burocracia-sao-desafio-as-vendas-on-line-283/>>. Acesso em 26/02/2016.

FERNANDEZ, M. L. A.. Avaliação da utilização de documentos fiscais eletrônico na rastreabilidade de cargas. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-19072013-121330/en.php>>. Acesso: 12/03/2017.

FRANCO, Adonilson. A “Guerra Fiscal” na Reforma Tributária. Revista Brasileira de Direito Tributário, n. 8, p. 6-21, 2008.

FUNARO, Hugo. Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao executivo. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 166, p. 114-128. São Paulo, Editora Dialética, jul./2009.

G1 GLOBO, Mudanças no ICMS preocupam comerciantes que vendem na internet. Site G1 Globo 18/01/2016. Disponível em: <[g1.globo.com/jornal-nacional/2016/01/mudancas-no-icms-preocupam-comerciantes-que-vendem-na-internet.html](http://g1.globo.com/jornal-nacional/2016/01/mudancas-no-icms-preocupam-comerciantes-que-vendem-na-internet.html)>. Acesso 25/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

\_\_\_\_\_, Crise reduziu arrecadação e ajudou a parar obras, disponível em: <<http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2016/11/crise-reduziu-arrecadacao-e-ajudou-parar-obras-em-sao-paulo.html>>. Acesso em 24/03/2017.

\_\_\_\_\_, Mudanças no ICMS preocupam comerciantes que vendem na internet. Jornal Nacional. Edição do dia 18/01/2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2016/01/mudancas-no-icms-preocupam-comerciantes-que-vendem-na-internet.html>>. Acesso em: 13nov2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ICMS – Incidência nas Operações Interestaduais de Circulação de Mercadorias. Temas Atuais do ICMS: Teoria e Prática. São Paulo, p. 85-107, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Eventuais Efeitos Prospectivos de Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e Inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétreia Constitucional. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, São Paulo, n. 16, p.89-105, 2012.

\_\_\_\_\_, e CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 1. ed. São Paulo: Noesses, 2012.

McLURE JR., Charles E. EU and US Sales tax in the digital age: a comparative analysis. Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdã, v. 56, n.4, 2002, pp. 135-145.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 32<sup>o</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Guerra Fiscal - Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado.



Comércio Eletrônico. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, São Paulo, n. 16, p.142-158, 2012.

\_\_\_\_\_. ICMS – Teoria e Prática. 12. ed., São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_. ICMS – Guerra Fiscal – Advocacia e STF (Súmula vinculante e modulação de efeitos). Temas atuais de Direito tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, pp. 72-81.

\_\_\_\_\_. ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e direito a crédito. Importações por conta e ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio eletrônico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 202-236.

\_\_\_\_\_. ICMS e guerra fiscal: efeitos na origem e no destino dos bens. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 107/108, 2008/9, pp. 124-130.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, disponível em:

<<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>>>. Acesso em 25/05/2017.

\_\_\_\_\_, disponível em:

<<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>>>. Acesso em 24/06/2017.

OCDE. Electronic commerce: taxation framework conditions. A report by the committee on fiscal affairs. 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acessado em 12/05/2017.

PEQUENAS EMPRESAS GRANDES NEGÓCIOS, disponível em:

<<http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/02/empresas-fecham-portas-com-novas-regras-do-icms.html>>. Acessado em 26/05/2016.

(Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa)

REPORTER DIÁRIO. A guerra Fiscal do ICMS e a aflição do contribuinte.

Repórter Diário. Edição do dia 09/11/2015. Disponível em:<

<https://www.reporterdiario.com.br/noticia/541440/artigo-a-guerra-fiscal-do-icms-e-a-aflicao-do-contribuinte/>> . Acesso em: 20/10/ 2016.

REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. V. II. São Paulo: Quartier Latin.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Guerra Fiscal do ICMS: Questões Pontuais. Temas Atuais do ICMS: Teoria e Prática, p. 109-137. São Paulo: IOB Sage, 2015.

SCHNOOR, Tatiana - e-commerce vai movimentar 81,3 Bilhões. Site: Valor Econômico 25/03/2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/3975390/e-commerce-vai-movimentar-r-813-bilhoes-em-2015-preve-paypal>>. Acesso 15/05/2016. (Paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

SEBRAE, Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acessado em 26/02/2016.

\_\_\_\_\_, disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acessado em 26/02/2016.

SECRETARIA DA FAZENDA, disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rio-s-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>>. Acesso em 12/06/2017.

\_\_\_\_\_, Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rio-s-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>>. Acesso em 14/06/2017.

SENADO FEDERAL, disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/78572>>. Acesso em 12/04/2017.

\_\_\_\_\_, disponível no site: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100780>>. Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_, disponível no site: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103349>>. Acesso em 19/01/2016.

SOARES, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004, pp. 263-291.

STF, disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310143>> <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310143>>. Acesso em 25/05/2016.

TAKEDA, Nara Cristina. O conceito de “estabelecimento permanente” e o comércio eletrônico: reflexões frente ao modelo de convenção da OCDE e à legislação pátria. Dissertação apresentada como exigência parcial para a

obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

TAVARES, André Ramos. O modelo brasileiro de controle difuso-concreto da constitucionalidade das leis e a função do Senado Federal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, nº 819, 2004, pp 45-64.

TOMAZELA, Marcelo Godoy José Maria. Sem carros novos há dois anos, policiais de SP têm de fazer patrulhamento a pé, site Estadão. Disponível em: < <http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,sem-carros-novos-ha-2-anos-policiais-de-sp-tem-de-fazer-patrulhamento-a-pe,70001834879>>. Acesso em 14/06/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.); CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Curitiba: Conceito Editorial, 2010, pp 11-28.

U.S. Departamento of State. Disponível no site: <[https://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205\\_useu\\_js\\_electronic.html](https://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205_useu_js_electronic.html)>. Acessado em 10/05/2017.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>>. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, 1997. Acesso em 20/10/2016.

\_\_\_\_\_. Sistema tributário para o desenvolvimento. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3564](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564)>. Acesso em 20/10/2016.

VITA, Jonathan Barros. O ICMS no comércio eletrônico pós-protocolo Confaz 21/2011: uma necessária (re)análise do conceito estabelecimento. *Revista de Direito Tributário Atual* n. 27. São Paulo: Dialética, pp. 426-39.

WATANABE, Marta. Arrecadação tem forte queda, mas SP obtém superávit primário de R\$ 1,5 bi. 26/01/2017. Disponível em: <[valor.com.br/brasil/4848064/arrecadao-te-forte-queda-mas-sp-obtem-superavit-primario-de-r-15-bi](http://valor.com.br/brasil/4848064/arrecadao-te-forte-queda-mas-sp-obtem-superavit-primario-de-r-15-bi)>. Acesso em 14/06/2017.

WEBSHOPPERS, Informativo do site Ebit e buscapé. In 35<sup>a</sup> Ed. 2017, pp 11-13.

\_\_\_\_\_, Informativo do site Ebit e buscapé. In 35<sup>a</sup> Ed. 2017, pp 9

**BASE JURISPRUDENCIAL, JUDICIAL OU ADMINISTRATIVA**

Constituição Federal de 1988.

Emenda Constitucional 87/2015.

PEC nº 31/2007.

PEC nº 36/2006.

PEC nº 56/2011.

PEC nº 103/2011.

PEC nº 113/2011.

PEC nº 227/2008.

PEC nº 282/2013.

Emenda Constitucional nº 87/2015

Lei Complementar nº 24/75.

Lei complementar nº 87/96.

Lei Complementar nº 113/03.

Lei Complementar nº 123/06.

Lei Estadual nº 14.237/08 (CE).

Lei Estadual nº 6.763/75 (MG).

Lei Estadual nº 6.374/89 (SP).

Lei Estadual nº 13.918/09 (SP).

Lei Estadual nº 14.653/11 (SP).

Lei Estadual nº 1.641/05 (TO).

Decreto Estadual nº 7.799/00 (BA)

Decreto Estadual nº 32.936/12 (PB).

Decreto Estadual nº 6.080/12 (PR).

Decreto Estadual nº 14.876/91 (PE).

Decreto Estadual nº 36.449/04 (RJ).

Decreto Estadual nº 2.870/01 (SC).

Convênio ICMS nº 70/14.

Convênio ICMS nº 93/15.