

JOÃO VICTOR ALVES FERNANDES DE CARVALHO

**UMA ANÁLISE SOBRE A GUERRA FISCAL DOS ESTADOS NO
ICMS DO COMÉRCIO ELETÔNICO**

CURSO DE DIREITO – UniEVANGÉLICA

2021

JOÃO VICTOR ALVES FERNANDES DE CARVALHO

**UMA ANÁLISE SOBRE A GUERRA FISCAL DOS ESTADOS NO
ICMS DO COMÉRCIO ELETÔNICO**

Monografia apresentado ao Núcleo de Trabalho Científico do curso de Direito da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do professor Marcos Ricardo da Silva Costa.

ANÁPOLIS - 2021

JOÃO VICTOR ALVES FERNANDES DE CARVALHO

**UMA ANÁLISE SOBRE A GUERRA FISCAL DOS ESTADOS NO
ICMS DO COMÉRCIO ELETÔNICO**

Anápolis, ____ de _____ de 2021

Banca Examinadora

RESUMO

A revolução tecnológica e a inserção da realidade virtual em nossa sociedade acabaram possibilitando acesso a um mercado maior, tanto para fornecedores como para consumidores, pois agora é possível realizar compras nos mais longínquos lugares sem necessidade de locomoção. Essa nova atividade denominada comércio eletrônico possui um enorme potencial como gerador de riquezas e, diante de tal fenômeno, o Direito tributário precisa ser atuante, principalmente para haja equidade entre as diversas formas de comercialização, e assim a revolução tecnológica e a inserção da realidade virtual em nossa sociedade acabaram possibilitando acesso a um mercado maior, tanto para fornecedores como para consumidores, pois agora é possível realizar compras nos mais longínquos lugares sem necessidade de locomoção. Essa nova atividade denominada comércio eletrônico possui um enorme potencial como gerador de riquezas e, diante de tal fenômeno, o Direito tributário precisa ser atuante, principalmente para haja equidade entre as diversas formas de comercialização. Diante disso, em primeiro lugar, será analisado o conceito de comércio eletrônico, suas modalidades e seus modelos de negócios. Será feito também um breve exame da evolução histórica da tributação das operações de circulação de mercadoria, assim como das características do federalismo brasileiro que justificam as disputas entre os entes. Em seguida, será analisada a legitimidade dessa nova exigência tributária e a concessão de incentivos fiscais aos estabelecimentos virtuais.

Palavra-chave: ICMS. Comércio eletrônico. Tributário. Guerra Fiscal. Sistema tributário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – O HISTÓRICO DO COMÉRCIO	3
1.1 O desenvolvimento do comércio até os tempos atuais.....	3
1.2 A regulação do comércio eletrônico no Direito Brasileiro	6
1.3 Modalidades do comércio eletrônico	7
1.3.1 Modelos de negócios do Comércio Eletrônico.	11
CAPÍTULO II – O TRIBUTO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
2.1 Conceito de Tributos.	12
2.1.1 Disposições Constitucionais Tributárias	14
2.2. O Imposto como Obrigação Tributária.....	17
2.3 O Imposto ICMS e suas especificidades.	20
CAPÍTULO III – O ICMS SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A GUERRA FISCAL E POSSÍVEIS SOLUÇÕES.	26
3.1 A Tributação do ICMS no Comércio Eletrônico.....	26
3.1.1 Nova sistemática de recolhimento do ICMS.....	26
3.2 Benefícios Concedidos pelos os Estados para atrair o Fato Gerador do Comércio Eletrônico	28
3.3 Posicionamento Doutrinário e do STF sobre a Guerra Fiscal do ICMS no Comércio Eletrônico.	31
3.1.1 Possíveis soluções para a guerra fiscal.....	34
CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

INTRODUÇÃO

Atualmente com a globalização, o acesso à informação, produtos e pessoas localizados nos mais longínquos lugares tornou-se uma realidade inegável, sendo que os métodos modernos para tanto permitiram que as dificuldades iniciais de alcance a essas informações, produtos e pessoas fossem transpostas com facilidade.

Nesse sentido, com a revolução tecnológica que inseriu a internet na nossa rotina, passamos mais da metade do nosso tempo online e, diante desse fato, tornou-se comum e até necessário a realização de compras de produtos nessa mesma forma, transpondo-se a sistemática tradicional de loja física para uma loja virtual. Tal prática cresce diariamente e somente no Brasil, essa modalidade de comércio arrecadou R\$ 87,4 bilhões no ano de 2020 e apresenta um crescimento nominal de 41%, conforme dados da Sociedade Brasileira de Varejo e Consumo (SBVC), fato este que nos fez indagar acerca da repercussão tributária envolvida nessas operações.

Diante disso, o Comércio eletrônico direto, com a comercialização da mercadoria e envio de um lugar para outro está incluso dentro da sistemática do ICMS, imposto recolhido diante da circulação de mercadorias. Ocorre que o ICMS é de competência estadual e, em decorrência da guerra fiscal que assola o Brasil, deu ensejo a desigualdades entre os Estados federativos, pois todos queriam realizar a cobrança do ICMS, tanto os Estados de origem da mercadoria quanto do destino. Tal fato acabou prejudicando o contribuinte diante de uma bitributação, instituto vedado pelo nosso Ordenamento Jurídico

Sendo assim, para promover uma reforma tributária, a solução encontrada foi a elaboração de uma Proposta de Emenda Constitucional que tinha como principal objetivo distribuir o ICMS entre os Estados de origem e destino. A PEC proposta foi aceita e elevada à Emenda Constitucional nº 87/2015, e para sanar o restante das dúvidas e informar os procedimentos práticos para o recolhimento do ICMS, o CONFAZ elaborou o Convênio 93/2015 que acabou por trazer mais burocracia para os contribuintes.

Dessa forma, o estudo aqui realizado pretende analisar o desenvolvimento histórico do comércio até os tempos atuais, como é o regulamento do comércio eletrônico e suas modalidades, também como é o sistema tributário brasileiro, e o imposto ICMS sobre o comércio eletrônico e o ponto principal dessa pesquisa, a guerra fiscal que assola todo o nosso país, e para isso será utilizado a exposição do pensamento de vários autores que escreveram sobre o tema escolhido. A metodologia desse trabalho foi de pesquisa bibliográfica, utilizando-se como apoio e base contribuições de diversos autores sobre o assunto em questão, por meio de consulta a livros periódicos.

CAPÍTULO I – O HISTÓRICO DO COMÉRCIO

Para poder compreender e analisar o comércio eletrônico, será analisado seus primeiros passos, abordando o início do comércio, o desenvolvimento histórico, a regulamentação do comércio eletrônico e também as modalidades dentro *do e-commerce*.

1.1 O desenvolvimento do comércio até os tempos atuais

Bens de serviço básicos e necessários, que homens e mulheres necessitam ou desejam (isto é, se vestir, alimentar-se, dormir e se divertir), são produzidos em algumas organizações econômicas especializada em certos produtos. Mas nem sempre foi assim, na antiguidade roupas e víveres eram produzidos em suas próprias casas, para seus moradores, apenas as peças excedentes eram trocadas entre os vizinhos e em praças (COELHO, 2011).

Mas para ter uma data exata, sobre, quando o comércio foi “inventado” ou introduzido na sociedade e praticamente impossível. Mas foi feita uma projeção sobre como as primeiras trocas foram feitas em certas civilizações. Nas primeiras comunidades os “chefes” de famílias tinha um trabalho específico, e para abranger seu círculo de trabalho, era necessário que ele gastasse mais tempo e esforço em suas atividades, mas mesmo assim, esses trabalhadores não teriam condições para se dedicar a realização de outras atividades (SOUZA, 2008).

Dessa forma, esse trabalhador poderia recorrer a outro trabalhador que tivesse produtos para suprir suas necessidades. Assim um agricultor poderia trocar

suas batatas, por peixes do pescador. Dessa forma, as primeiras atividades comerciais foram baseadas em coisas naturais (SOUZA, 2008).

Vários povos da antiguidade, como os fenícios, ao decorrer do tempo, foram se destacando devido à intensificação de suas trocas, estimulando as produções de alguns bens, destinadas a venda. Esta atividade econômica se expandiu com muita facilidade e rapidez e graças a ela, foram estabelecidas ligações entre culturas diferentes, foram criados meios de transportes e foram fortalecendo os estados (COELHO, 2011).

Foi a partir daí, que as primeiras moedas foram criadas, para dinamizar o comércio entre os povos, pois as moedas além de ser um meio de troca, elas seriam de fácil transporte, teriam um valor no mercado, seriam duráveis e não ser de um material importante para outra atividade comercial (SOUZA, 2008).

Na idade média, o comércio já não era mais atividades econômicas de alguns povos específicos, foi espalhado em todo o mundo civilizado. Na Europa, durante o renascimento comercial, artesões e comerciantes se reuniam em corporações poderosas que eram significativas na economia em face do poder real e dos senhores feudais, nessas corporações foram surgindo algumas normas para ter disciplina entre os seus afiliados (COELHO, 2011).

No século XIX, na França, o grande Napoleão, com a ambição de regulamentar as relações sociais, e foram criados dois monumentos jurídicos: Código Civil (1804) e o Comercial (1808). Foi criado esse sistema, para realização disciplinar as atividades dos cidadãos, que foi repercutido em todos os países da tradição romana, e até mesmo o Brasil. Nesse sistema as relações que hoje em dia são chamados de direito privado (COELHO, 2011).

Para cada um desses regimes, foram classificadas regras diferentes sobre os contratos, prescrição, obrigações, prerrogativas e provas jurídicas. O código comercial, tinha sua delimitação em sua incidência, era feita pela *teoria dos atos de comércio*:

Ressalta Fábio Ulhoa Coelho:

Sempre que alguém explorava atividade econômica que o direito considera ato de comércio (mercancia), submetia-se às obrigações do Código Comercial (escrituração de livros, por exemplo) e passava a usufruir da proteção por ele liberada (direito à prorrogação dos prazos de vencimento das obrigações em caso de necessidade, instituto denominado concordata, (2011 p.25).

Mas algumas atividades comerciais não se encontravam na lista, que, com o tempo, passaram a ganhar importância equivalente ao do comércio, banco, seguro e indústria. É também o caso de prestação de serviços, cujo se popularizou devido a urbanização social. Nessa lista, também não constava as atividades econômicas ligadas a terra, ao pedaço do chão, como a agricultura e negociações de imóveis (COELHO, 2011).

De qualquer modo essa teoria dos atos comerciais foi ficando ultrapassado nas questões econômicas, políticas e históricas, de onde foram feitas a sua formulação, os atos comerciais, revelou insuficiência para ser objeto do Direito Comercial. Nos países que foram adotados esses atos comerciais, eles foram se desnaturando (SOUZA, 2008).

A base do comércio é a troca espontânea de mercadorias, do contrário haveria o confisco, ou um crime e por aí vai. Na troca direta, os comerciantes exaltam as qualidades dos próprios produtos e, após troca de propostas, se chega a um consenso comum. Essas trocas podem ser bilaterais, mais simples, ou multilaterais, que envolvem várias pessoas, e inclusive internacionais. O importante é fazer circular as mercadorias, fomentar o intercâmbio cultural e gerar riquezas (SOUZA, 2008).

Ao contrário da Idade Média, posto que ali se ficava trancado num feudo ou num castelo. Pouco se praticava de comércio, já que quase tudo pertencia ao senhor feudal ou ao rei. Mas com o crescimento das cidades, um novo mundo de oportunidades surgiu. É com esse grande crescimento o Estado passou a cunhar moedas em grande quantidade e a supervisionar o comércio, é com o tempo, o

dinheiro ganhou tanta importância que fomentou crimes, invasões, guerras (SOUZA, 2008).

Os comerciantes então passaram a trocar indiretamente seus produtos, já que nessa negociação começou a entrar o dinheiro. Às mercadorias se deu um valor monetário, fato que regulou toda a sistemática do sistema comercial vigente. É com o avanço cada vez maior, tanto do comércio e da tecnologia, com a fusão dos dois, foi criado o comércio eletrônico.

1.2 A regulação do comércio eletrônico no Direito Brasileiro

O comércio eletrônico ainda não contem uma legislação específica no Brasil, que não implementou as orientações da lei da Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional (UNCITRAL), sobre o comércio eletrônico de 1996 (TORRES, 2012).

No Brasil, em 2001 foi tramitada nas Câmeras dos Deputados o projeto de lei nº 4.906/2001, que tem a proposta de para a regulamentação do comércio eletrônico e o documento eletrônico, inspirados na Lei modelo da UNCITRAL, mas o projeto de lei, não foi apreciada.

No que diz a respeito aos contratos, é especificada por duas modalidades contratuais que foram desenvolvidas com o avanço da internet: primeiro que os contratos informáticos que tem como objeto, os bens ou serviços de informática.

Semy Glanz (2000, p.16) comenta que:

Os contratos derivados da informática, relativos à instalação, ao suporte técnico e aos direitos autorais relativos aos computadores, não se confundem com os contratos eletrônicos, os quais envolvem a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços por meio de videotexto ou pela internet.

É segundo, os contratos telemáticos, que faz a utilização dos recursos dos telefones e da informática como um meio de comunicação e demonstração de

vontade. Os contratos eletrônicos fazem a utilização de meios eletrônicos para a comunicação entre as partes.

A validade das declarações de vontade manifestadas por meio eletrônico, foi editada a Medida Provisória nº 2200-2, de 24 de agosto de 2001, que instituiu a infraestrutura de chaves públicas brasileira - "ICP-Brasil". A medida provisória estabelece que os documentos assinados com certificação digital são presumidos verdadeiros e que a assinatura digital é considerada equivalente às assinaturas de próprio punho (TORRES, 2012).

Por fim, em 23 de abril de 2014, foi publicada a Lei nº 12.965, considerada o Marco Civil da Internet. O normativo estabelece os princípios e objetivos que devem nortear a disciplina do uso da internet no Brasil e apresenta os conceitos de "internet", endereço de protocolo de internet, conexão à internet, entre outros.

O Marco Civil da Internet prevê os direitos e os deveres dos usuários da internet e regula a responsabilidade dos provedores de aplicações e de conexão pela guarda e disponibilização de dados de acesso e de conexão de seus usuários, com a finalidade de preservar o sigilo de comunicações pela internet. O sigilo, porém, não impede que as autoridades administrativas acessem os dados cadastrais dos usuários, nos termos do artigo 10º, da lei nº 12.965. (TJDFT, 2015).

A evolução do comércio eletrônico e suas especificidades demandam atenção especial dos operadores do direito e atuação firme dos legisladores para que as vantagens trazidas pela inovação tecnológica sejam absorvidas pela sociedade e permitam desenvolvimento econômico do país. Além do potencial para os negócios, deve-se assegurar a proteção das garantias individuais e dos direitos do consumidor, para que não ocorra a multiplicação de conflitos no país.

1.3 Modalidades do comércio eletrônico

O comércio eletrônico se diferencia-se do comércio tradicional por não requerer a presença física, tanto do comprador, tanto do vendedor em um mesmo local, basta apenas que eles estejam conectados pela rede virtual. O comprador na maioria das vezes nem se quer tem contato com o produto que está comprando, ele apenas confia nas especificações dos produtos que estão expostos na “vitrine” virtual.

A internet atua como uma linha de comunicação entre as partes e também como meio de entrega, no caso de produtos digitais, como músicas, jogos e etc. Mas mesmo assim, esses serviços por meios eletrônicos, são apenas modalidades tradicionais contratos de compra e venda de mercadorias e até mesmo prestações de serviços, e assim sendo classificadas de acordo com as partes envolvidas.

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

Business-to-consumers (B2C) ou varejo on-line: vendas de bens ou serviços por empresas diretamente ao destinatário final, por meio da rede mundial de computadores.

Business-to-Government (B2G): operações de comércio entre empresas e órgãos do governo realizadas por meio da internet.

Consumer-to-consumer (C2C): negociação de bens entre consumidores por canais virtuais (LIEBEL, 2016).

O comércio eletrônico B2B, apesar de ser muito grande mesmo o seu volume, cerca de R\$ 2 trilhões, 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. (e-Consulting 2018).

Mas a facilidade dos consumidores para procurar e pesquisar preços e produtos por meio da internet e adquirir mercadorias de estabelecimentos geograficamente muito distantes impulsiona o comércio eletrônico B2C e preocupa os estados quanto aos possíveis desequilíbrios na arrecadação tributária.

O comércio eletrônico pode ainda ser classificado de duas maneiras, pode ser efetivado pela internet, que ocorre quando a entrega do objeto vendido, e feita dentro da internet, por meio de transmissão da informação digitalizada, e a rede da internet serve apenas como um meio de contrato entre as partes. Em outro modo de dizer, o comércio eletrônico direto, diz respeito de bens intangíveis e o comércio indireto se trata de bens tangíveis (BARROS, 2011).

A parte direta do comércio eletrônico, é quando não a parte física do bem que foi vendido ou comprada, pois esse tipo de negócio é realizado através da internet, que logo após a compra é enviada ao comprador, no endereço indicado no local da venda, de forma sucinta a operação começa e termina dentro da internet, apenas de forma online (BARROS, 2011).

A parte indireta do comércio eletrônico, percebe-se que há um desdobramento físico, já que a operação, é de um bem corpóreo, vai sair do estabelecimento da parte vendedora, sendo entregue ao endereço requerido do comprador.

A modalidade indireta do comércio eletrônico, é utilizado, na maioria das vezes como um facilitador para aproximar o comerciante e o comprador interessado. Essa parte é justamente a principal modalidade que se concentra a pesquisa desse trabalho, porque é onde a tributação do ICMS ocorre (BARROS, 2011).

Por meio da digitalização do comércio, 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 (CEZAROTI, 2005).

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.

É evidente na sociedade atual as consequências trazidas pelo comércio eletrônico uma vez que diversos conceitos foram modificados desde a sua expansão. Em algum tempo, já é possível prever a substituição do sistema tradicional do mercado, aquele pautado na exposição dos produtos para o consumidor, por um novo modo negocial eletrônico, o que acaba provando uma série de mudanças de paradigma na esfera social, econômica e jurídica, podendo incluir nesta última o que diz respeito a tributação ao comércio eletrônico.

As transações comerciais via Internet dão início a um novo conceito de bem: o intangível

Ativos intangíveis podem ser definidos como um conjunto estruturado de conhecimentos, práticas e atitudes da empresa que, interagindo com seus ativos tangíveis, contribui para a formação do valor das empresas. Pode-se pensar os ativos intangíveis como ativos de natureza permanente, sem existência física e que, à disposição e controlados pela empresa, sejam capazes de produzir benefícios futuros. São exemplos de alguns ativos intangíveis: patentes, franquias, marcas, goodwill, direitos autorais, processos secretos, franquias, licenças, softwares desenvolvidos, bancos de dados, concessões públicas, direitos de exploração e operação, uma carteira fiel de clientes etc. (PEREZ, 2002, p. 13)

Mas considerando-se que a guerra fiscal envolvendo a tributação do comércio eletrônico pelo ICMS centra-se na tributação do comércio indireto ou off-line, ou seja, nas operações de compra e venda celebradas pela internet, mas ultimadas pela entrega física das mercadorias (BARROS, 2011)

1.3.1 Modelos de negócios do Comércio Eletrônico.

Uma classificação feita pela *e-commerce.org.br*, a internet tem diversos modelos de negócios e diferentes padrões de empresas. É esses modelos podem ser classificados em dois grupos:

O Comércio envolve a comercialização de serviços ou produtos, com as seguintes variantes: Comercio misto que é o canal de vendas misto entre lojas físicas e virtuais ou estabelecimento empresarial digital derivado. Varejo virtual, onde lojas tem atuação exclusiva pela internet ou estabelecimento empresarial digital originário. Comércio virtual pura venda exclusiva de produtos ou serviços entregues on-line. Mercantis, empresas que realizam operações comerciais com outras empresas por meio da internet. É mercantil direto, onde os fabricantes de mercadorias que utilizam a internet como canal direto de venda para o consumidor final, reduzindo ou eliminando intermediários. (RIDOLFO, 2008)

Corretagem e a que 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 online (LAGUNA, 2001).

Por último a publicidade, que gera um enorme volume de trafego e obtém receita dos anunciantes, abarcando os portais genéricos, os portais especializados e os portais gratuitos.

CAPÍTULO II – O TRIBUTO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nesse capítulo será discutido os conceitos de tributos, será conceituado tanto pelo código Tributário Nacional, e também por autores que discorreram sobre o tema, também sobre a Obrigação tributaria, e por fim, será discutido o imposto ICMS e suas especificidades que é a parte principal desse trabalho.

2.1 Conceito de Tributos.

Para aprofundar mais no assunto, deve-se delimitar alguns conceitos que serão trabalhados ao longo do estudo apresentado. Pois de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro encontra-se no código Tributário Nacional em seu art. 3º o conceito de tributo, conforme abaixo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor compreender o Art. 3º do Código Tributário Nacional, Paulo de Barros Carvalho em seu livro “Curso de Direito Tributário”, divide o Artigo em seis partes: (1) é toda prestação pecuniária (2) compulsória, (3) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, (4) que não constitua sanção por ato ilícito, (5) instituída em lei e (6) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

1. Prestação pecuniária conforme se observa na parte inicial do artigo 3º, em análise, assim entendida como uma obrigação do cidadão de prestar dinheiro ao Estado. O tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser pago in natura ou in labore, ou seja, por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços em troca da quitação de tributos.

2. O tributo é prestação compulsória por ser uma obrigação não decorrente de contrato, não possuindo assim caráter de voluntariedade ou facultatividade em relação ao seu cumprimento, o que ocasiona em seu caráter de compulsoriedade, não dando assim ao cidadão azo de autonomia de vontade, uma vez que o seu pagamento é obrigatório.

Nestes termos, são as palavras do Ilustre professor Paulo de Barros Carvalho: “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias.”

3. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda, não sendo admitido a instituição de tributo como obrigação a ser quitada com bens diversos de dinheiro. Em suma, urge aqui salientar que ordenamento jurídico brasileiro desconhece o pagamento de tributos de forme *in natura*, assim entendida como a forma diversa de moeda, ou *in labore*, assim entendido como o pagamento do tributo mediante a prestação de serviços perante o Poder Público.

4. Que não Constitua Sanção por ato Ilícito, na análise deste quesito, entendemos que tributo não se confunde com a penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Ou seja, tributo não é multa, e a multa não é tributo.

Nestes termos, são os ditames do nobre jurista Ricardo Lobo Torres:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele que deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada.

A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica (2018, p 371).

5. Instituída em Lei, quesito previsto no artigo em referência diz respeito ao fato de que só a lei pode instituir o tributo. Tal fator decorre diretamente do corolário princípio da estrita legalidade tributária, insculpido nos artigos 150, I, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 97, I, do Código Tributário Nacional, os quais, em suma, possuem o preceito normativo o qual estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de um tributo ou sua extinção”.

6. Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada, o último quesito em evidência, que dá ensejo a uma caracterização de um “tributo”, diz respeito, *stricto sensu*, a imprescindibilidade do lançamento afim de mostrar-se como marco inicial do procedimento de exigibilidade do tributo, conforme dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Eduardo Sabbag em seu livro “Manual de Direito Tributário” (2014) comenta que por ser ato vazado em documento escrito, não se admite lançamento verbal. Além disso, o lançamento é ato vinculado, logo, não discricionário. De fato, o lançamento é balizado ou regrado na lei, vedando-se ao administrador tributário, na ação estatal de exigir tributos, a utilização de critérios de oportunidade ou conveniência (discricionariedade).

2.1.1 Disposições Constitucionais Tributárias

É inegável que o Estado necessita arrecadar recursos financeiros para sustentar suas atividades, assim como garantir a satisfação do interesse público como

sua finalidade precípua, através da imposição de tributos às pessoas que integram a sociedade. Entretanto o poder de tributar do Estado, que é irrenunciável e indelegável, não é absoluto, pois a própria Constituição Federal impõe certos limites por meio dos princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias.

O Estado precisa de receita para desenvolver as atividades relacionadas ao bem comum da coletividade. Entretanto, para desempenhar tal atividade o Estado deve respeitar os preceitos relacionados aos Direitos Fundamentais inseridos no texto constitucional.

Direitos fundamentais como sendo aqueles direitos público-subjetivos de pessoas físicas ou jurídicas, contidas em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual (DIMOULIS, 2009).

Mas Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias estão inseridas nos Arts. 150, 151, e 152 da Carta Magna.

Sendo assim o Estado não pode agir na seara tributária sem respeitar o contribuinte, de modo a reduzi-lhe a dignidade, a individualidade e a privacidade. O governo não pode, portanto, sob a justificativa da arrecadação violar a Constitucional, isto é, violar os princípios constitucionais, que são os instrumentos dos Direitos Humano (SABBAG, 2014).

Se aprofundando mais acerca das disposições constitucionais tributárias, temos alguns princípios constitucionais que deve ser mencionado para melhor entendimento do assunto. E nesses princípios estão: (1) Legalidade, (2) Igualdade tributária, (3) Anterioridade, (4) Irretroatividade, (5) Capacidade contributiva.

1. A legalidade está disciplinada no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que dispõe que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Este princípio geral se irradia sobre todos os ramos do

direito. Neste dispositivo, contido no rol dos direitos individuais, encontra-se formulado o conceito da liberdade, de forma mais ampla possível (CUNHA JÚNIOR, 2008).

2. Igualdade Tributária, está previsto no art. 150, II da Constituição Federal, que veda que seja instituído “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (CUNHA JÚNIOR, 2008).

3. O princípio da anterioridade diz que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu e/ou aumentou, conforme assegura o artigo 150, inciso III, alínea “b” da Carta da República. Tal princípio exige, evidentemente, que a lei que cria ou majora um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro subsequente ao de sua entrada em vigor. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro. Graças a este princípio, os destinatários da lei tributária (fisco e contribuintes), conhecendo-a, podem preparar-se para bem cumpri-la (MENDES, 2009).

4. O art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição elenca o princípio da irretroatividade, de seguinte forma: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.” Tal princípio, portanto, complementa o pensamento relativo ao princípio da anterioridade, devendo haver uma análise conjugada dos dispositivos, da qual não pode ocorrer outra conclusão que não a de que a lei que cria ou eleva tributos não pode retroagir para atingir fatos imponíveis ocorridos antes de sua vigência (MENDES, 2009).

5. A Capacidade contributiva de acordo com o § 1º do art. 145, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades

econômicas do contribuinte.” Nesse particular, importa assinalar que o princípio da capacidade contributiva se limita aos impostos, não tendo abrangência quanto às demais espécies tributárias (MENDES, 2009).

Também tem a não incidência tributária, são aquelas instituições prevista por força de disposições constitucionais, os casos que estão previsto na Constituição são: Estados e Municípios (art. 150, VI), templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*), partidos políticos, livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, *c e d*).

2.2. O Imposto como Obrigação Tributária.

A obrigação tributária, integrada, originariamente, pelos mesmos elementos de uma obrigação privada, é um vínculo jurídico ligado ao campo das relações do Direito Público, mediante o qual, uma entidade estatal, fisco federal, estadual ou municipal, na condição de sujeito ativo, e a partir da ocorrência de uma situação prevista em lei ou na legislação tributária, o fato gerador, pode exigir de uma pessoa física ou jurídica ou sujeito passivo, um determinado objeto, que tanto pode ser um pagamento do tributo ou multa pecuniária, como uma prestação positiva ou negativa sobre obrigação de fazer ou não fazer, que não constitua pagamento.(ALEXANDRE, 2015)

Segundo o doutrinador Ricardo Alexandre, para se entender os parâmetros da obrigação tributária se faz necessário estudar o instituto de obrigações previsto no Direito Civil, citando Washington de Barros Monteiro, define obrigação como:

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio (p. 289, 2015)

Assim a obrigação tributária divide-se em obrigações principal e acessória que estão expressamente previstas no art. 113 e parágrafos, do Código Tributário Nacional.

A obrigação principal surge em razão do fato gerador, seu objetivo final é o pagamento tanto da prestação pecuniária, tributo, ou penalidade pecuniária. Vale ressaltar que um crédito assim como seus respectivos juros e multas são considerados obrigação tributária principal, vez que para ser uma obrigação tributária principal depende exclusivamente do seu conteúdo pecuniário. Diferente do que é apresentado na esfera civil, onde a coisa acessória segue a principal, pois só está existe por si, abstrata ou concretamente. Logo, se uma obrigação principal for nula, nula também será a respectiva cláusula penal (XAVIER, 2016).

Obrigação tributária é a relação jurídica através da qual o sujeito passivo tem o dever de, em favor do sujeito ativo, efetuar pagamento em dinheiro, ou, ainda, cumprir prestações de fazer ou não fazer, estas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. A obrigação principal nasce com o fato gerador e tem por finalidade o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O crédito não surge juntamente com a obrigação, constituindo-se em momento posterior, a partir do lançamento.

A obrigação tributária acessória não tem feição patrimonial e decorre da legislação tributária e não de acordo de vontades. Havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária, o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplemento é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados ao tributo (AMARO, 2008).

A obrigação principal surge em razão do fato gerador, seu objetivo final é o pagamento tanto da prestação pecuniária – tributo, ou penalidade pecuniária, que está prevista no art. 113, §1º, CTN. Em resumo, a obrigação tributária principal é caracterizada pelo pagamento, seu objeto principal, tanto do tributo ou da multa

tributária, isto é, tal obrigação é sempre de dar o dinheiro, jamais de fazer ou não fazer algo (CARLOS, 2016).

Já a obrigação acessória é caracterizada pelas prestações de cunho positivo ou negativo, ou como são classificadas pelo Direito Civil de obrigações de fazer ou deixar de fazer, previstas no interesse da fiscalização dos tributos ou da arrecadação, nos termos do § 2.º do art. 113 do CTN. Obrigações acessórias existem com o interesse de fiscalizar ou arrecadar tributos, criadas com a finalidade de facilitar a aplicação da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação do cumprimento desta fiscalização.

A obrigação tributária surge com o fato gerador e é considerado a situação de fato, previsto na lei tributária de forma genérica e abstrata, ao ocorrer de plano, concretamente, viabiliza a materialização do direito ocorrendo, assim, o nascimento da obrigação tributária, como principal ou acessória (CARLOS, 2016).

O Fato Gerador da Obrigação Principal, conhecido também, como o a situação base de fato, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, é um fato concreto que provoca o nascimento das obrigações de pagar um tributo determinado. Já o Fato Gerador de Obrigação Acessória é representado por situações que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal (CONTRERAS, 2016).

É uma situação que pode ser definida pela “legislação tributária”, não apenas pela lei, não é matéria de reserva legal. Do fato de vender mercadorias, podem decorrer duas obrigações, pagar o ICMS que seria a obrigação principal e emitir nota fiscal que seria emitir uma nota fiscal.

Neste contexto, afirma o doutrinador Ricardo Alexandre, que:

Nos estritos termos disciplinados pelo CTN, a definição legal da situação que o fato gerador de obrigação principal deve ser feito necessariamente por lei ou ato de igual hierarquia (medida provisória). Já a definição da situação que constitui o fato

gerador de obrigação acessória pode ser feita pela legislação tributária. (p. 298, 2015).

2.3 O Imposto ICMS e suas especificidades.

A Constituição Federal, de 1988, trata da matéria tributária nos Art. 145 a 162. No Capítulo 1, do Título IV, Do Sistema Tributário Nacional, encontramos desde os princípios gerais, das limitações do poder de tributar, dos impostos da União, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, dos impostos dos municípios, até a repartição das receitas tributárias. Cabe ressaltar que a Constituição Federal garante a autonomia financeira, através dos tributos, a todos os entes da federação, seja a União, Estados ou Municípios, e serve para que esses entes possam cumprir com suas obrigações de prestadores de serviços à população.

A Constituição Federal, ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, declarou caber aos Estados instituir e cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, incluindo também os impostos decorrentes do transporte interestadual, intermunicipal e os de comunicação. Redação está disposta no artigo 155, II, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.)

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

Com a nova Constituição, o legislador acrescentou ao campo de incidência alguns novos serviços: transporte interestadual e intermunicipal e serviço

de comunicação. Daí o acréscimo da letra “S” à sigla, de forma que a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS (ALEXANDRE, 2015).

Diferentemente, noutros países, o nosso ICMS é em parte semelhante ao imposto chamado IVA, Imposto sobre o valor acrescentado, especialmente aplicado na União Europeia. No Brasil, ao dissecarmos o IVA estrangeiro, vê-se que ele está compreendido em três impostos: IPI, imposto sobre produtos industrializados, de competência da União. O ICMS, imposto sobre mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, de competência dos Estados e do Distrito Federal e o ISS(QN), imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios (CARRAZA, 2015).

Para um entendimento maior da arrecadação desse imposto deve-se ter em mente algumas considerações acerca da base de cálculo do ICMS. Primeiramente, é entendida como a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum do imposto, ou valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto a fim de individualizá-lo em cada caso.

Em relação ao ICMS, base de cálculo é o aspecto quantitativo do fato gerador, ou seja, é o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto, isso quer dizer que na composição da base de cálculo, entram, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais etc. Entra tudo que for cobrado ao destinatário. Entra também o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI), quando a destinação da mercadoria for o uso a consumo ou o ativo fixo (MACHADO, 2015).

Ainda, Hugo de Brito Machado ensina:

“A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas.” (2015)

ICMS será calculada, em regra, em cima do valor da operação de circulação de mercadoria ou sobre o preço do serviço prestado, não obstante o respeito às situações específicas estabelecidas na Lei Complementar 87/1996. A Lei Complementar também traz a definição do sujeito passivo na instituição do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - Seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – Adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, pode-se entender que o sujeito passivo da obrigação é aquele que pratica as situações definidas como fato gerador do ICMS, portanto, é aquele que é responsável pelo recolhimento do imposto (BARREIRINHAS, 2009).

Para que haja a imposição do ICMS, faz-se necessária a ocorrência da circulação de mercadorias. Esta ocorreria quando um bem saísse da titularidade jurídica de um sujeito para a de outro. Tendo a súmula 166 do STJ expresso que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Não obstante, vale ressaltar que os bens incorpóreos, isto é, aqueles que não são tangíveis, também estão inclusos na categoria de mercadoria (ALEXANDRE, 2015).

Dessa forma, é necessária uma deliberação conjunta, que após se transforma em um convênio assinado por todos os Estados participantes. O órgão

responsável por administrar e controlar esses convênios é o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda, e que apresentam como missão promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e harmonização tributária entre os Estados da Federação (CARRAZZA, 2020).

Assim, o conflito do tema envolvendo operações interestaduais com o ICMS surge na sua forma de incidência, pois a dúvida paira sobre qual ente Estatal será devido o responsável pela arrecadação da mercadoria quando esta sai de um Estado para o outro.

Dentro deste raciocínio, existem duas hipóteses para a arrecadação do ICMS. A primeira hipótese é favorável aos Estados produtores, premiando os que mais produzem mercadorias, e a segunda hipótese é favorável aos Estados que são consumidores, os que são menos desenvolvidos economicamente, pois possuem uma baixa arrecadação do ICMS, contribuindo, assim, para a diminuição das desigualdades regionais (CARVALHO, 2013)

Entretanto, nas discussões que ocorreram na Assembleia Nacional Constituinte, os Estados produtores, portanto mais desenvolvidos, venceram, mas regras foram criadas para garantir que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes uma grande porcentagem da arrecadação ficasse com o Estado no qual ocorreu o consumo. Quanto à incidência da alíquota interna do ICMS, vale fazer menção ao disposto no art. 155, §2º, VI da CF/88:

Art. 155. [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

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

Essa regra tem grande importância uma vez que será relativamente baixo o valor pago ao Estado produtor da mercadoria quando comparado ao valor que o

Estado consumidor receberá, haja vista que na operação interestadual a alíquota é menor do que na operação interna ao Estado consumidor (CARRAZZA, 2009).

Logo, a partir do momento em que ocorre a compra, opera-se a circulação jurídica de mercadoria, exaurindo-se, assim, o critério material. Considerando o transporte da mercadoria adquirida ao domicílio do comprador, está-se diante de uma mera circulação física de mercadoria, realizada unicamente para atender a uma necessidade logística de entrega da mercadoria ao seu destinatário final, isso porque, a ação determinante para a configuração do critério material da regra-matriz de incidência tributária é 'circular mercadoria'

Quando se está diante de uma situação em que a mercadoria não é entregue de imediato ao seu destinatário, configuram-se realizados dois fatos distintos e autônomos para efeito tributário, de modo que o primeiro, correspondente à circulação jurídica da mercadoria, concluída com a venda em si, enseja a tributação por meio do ICMS-Mercadoria, ao passo que o segundo, correspondente ao respectivo transporte, enseja a tributação por meio do ICMS.

A respeito CARRAZZA, (p.135, 2009) expõe:

Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A 'saída' é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quanto se exterioriza tal transmissão. De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda que a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

A fim de ilustrar o exposto, supondo que uma pessoa domiciliada na cidade de Anápolis -GO adquira um determinado produto, por meio de acesso a algum website, cuja empresa mantenedora dispõe de um armazém de estocagem no Rio de Janeiro, do qual a mercadoria sai para ser entregue ao comprador, por uma transportadora contratada para tanto. Nesse caso, a partir do momento em que houve a aquisição pela pessoa domiciliada em Anápolis - GO, restou configurada a hipótese

imponível do ICMS, sendo desde já devido o tributo ao Estado onde tenha ocorrido a operação.

Tal questão de grande importância passa despercebida da população brasileira, devido, em grande parte, ao artifício do seu modo de inclusão indireta nos preços das mercadorias e da nomenclatura “imposto sobre a circulação” dado ao ICMS, de maneira que o consumidor final não tenha noção do quanto de ICMS está pagando embutido no preço final da aquisição consumerista.

CAPÍTULO III – O ICMS SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A GUERRA FISCAL E POSSÍVEIS SOLUÇÕES.

O capítulo final, irá se aprofundar mais e apresentar o tem principal desse trabalho. Primeiro vai ser falado, sobre a tributação do ICMS no comercio eletrônico e também os benefícios concedidos aos Estados para o pagamento dos tributos do comércio eletrônico, e por fim, o posicionamento do STF sobre a Guerra fiscal do ICMS no comercio eletrônico e possíveis soluções para essa “Guerra”.

3.1 A Tributação do ICMS no Comércio Eletrônico

Dentre as mais variadas atividades do comércio eletrônico (e-commerce), existem as tributações que serão aplicadas aos produtos que envolvam as vendas virtuais. Entende-se como tributo o conceito jurídico expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional em que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

3.1.1 Nova sistemática de recolhimento do ICMS

Estabelecendo novo regramento devido à modificação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988, a EC nº 87/2015 adota o sistema de vendas com relação às operações e serviços destinados ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, nas relações interestaduais.

No objeto a ser estudado, o recolhimento do ICMS será referente ao consumidor não contribuinte do imposto, no caso, grande parte da sociedade que adquire, por meio da internet, os seus produtos com grande facilidade, o chamado comércio eletrônico.

Com essa alteração, é necessário que seja feito o recolhimento de um diferencial de alíquotas. A alíquota interestadual pode ser 4% para casos específicos de mercadorias importadas, 7% como exceção ou 12% como regra. Em comparação com a alíquota interna do estado de destino, quando o destinatário da mercadoria não for contribuinte do imposto, a responsabilidade tributária pelo cálculo e recolhimento é do destinatário/remetente da mercadoria, conforme estabelece: “as alíquotas externas são praticadas nas vendas entre um estado e outro, e são bem mais baixas que as alíquotas internas – geralmente 7% ou 12% –, dependendo da origem e do destino” (SALVO, 2016).

A repartição a que se refere o exposto acima é o Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL), que é uma obrigação contábil nas operações interestaduais. Para melhor compreensão desse diferencial, usa-se um exemplo de mercadoria que sairá de São Paulo, tendo como destino o Rio Grande do Sul, conforme tabela de alíquota nas Operações Interestaduais (BOLETIM CONTÁBIL, 2020).

Nesse caso, a tarifa interestadual de São Paulo é de 12%, enquanto que a alíquota interna do estado do Rio Grande do Sul é de 18%. Sendo assim, o DIFAL é de 6% sobre o valor da operação. Portanto, para um produto que custou R\$ 100, R\$ 6 corresponderão ao DIFAL, conforme a tabela do Boletim Contábil demonstra.

Conforme as repartições do DIFAL, a partir do novo regramento com a EC 87/2015, ocorreu da seguinte forma: no ano de 2015: 20% do DIFAL ao estado de destino (80% ao estado de origem), 2016: destino 40%, origem 60%; 2017: destino 60%, origem 40%; 2018: destino 80%, origem 20%; 2019: 100% ao estado de destino.

Anteriormente à EC 87/2015, uma pessoa física não contribuinte do ICMS, localizada no Rio Grande do Sul, adquirisse uma mercadoria de empresa localizada

em São Paulo, recolhia-se o ICMS para o Estado de São Paulo, ou seja, utilizava a alíquota interna do Estado em que se localizava a empresa que vendia a mercadoria, não estabelecendo o diferencial de alíquotas.

Com esse novo regramento, principalmente entre as empresas de vendas online, devem observar essa nova sistemática e recolher o DIFAL de acordo com as diferenças estabelecidas em cada Estado da Federação, onde, segundo Velloso, há definição do responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquotas: se o destinatário não for contribuinte do ICMS, o diferencial de alíquotas não deverá ser recolhido por ele, mas pelo próprio vendedor (ou prestador do serviço) (VELLOSO, 2015).

O momento da ocorrência do fato gerador dessa transação, entre a saída da mercadoria para outro Estado destino, configura o ICMS a ser aplicado, sendo assim, Sabbag conceitua como fato gerador, o qual se “caracteriza pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, desta forma, o conceito de ‘fato’. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno”. Dessa forma, passa-se a seguir com o tema, a fim de entender a aplicabilidade dentro do comércio eletrônico com a ascensão da internet (SABBAG, 2009).

3.2 Benefícios Concedidos pelos os Estados para atrair o Fato Gerador do Comércio Eletrônico

As regras atuais do ICMS destinam para o estado de origem a totalidade do tributo incidente sobre as vendas realizadas para consumidores não contribuintes localizados em outros estados, independentemente do canal utilizado para a realização das transações (VELLOSO, 2015).

Neste contexto, além da cobrança do “adicional do ICMS” pelos estados consumidores insatisfeitos, surge outro problema entre os estados na tributação do comércio eletrônico. (ALMEIDA, 2008)

No Brasil, como ocorre a guerra fiscal , diversos estados já preveem, sem a autorização do Confaz, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS para as empresas que realizem vendas por meio da internet ou por telemarketing. Nesse sentido, as legislações dos seguintes estados:

Bahia, decreto nº 7.799, de 2000, alterado pelos Decretos nºs 13.165, de 1 de agosto de 2011, e 14.812, de 14 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% do valor da operação (MINATO, 2014).

Espírito Santo, artigos 530-L-R-I e 1.140 do Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, com redação dada, respectivamente, pelos Decretos nº 2.940-R, de 6 de janeiro de 2012, e 3088-R, de 24 de agosto de 2012. Concede crédito presumido para as operações interestaduais destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica, promovida por estabelecimento que pratique exclusivamente venda pela internet ou por central de atendimento, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2%, 3,5% ou 5% (MINATO, 2014).

Minas Gerais, artigos 32-E e 225-A, da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975; alterado pelo artigo 4º de 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 (MINATO, 2014).

Rio de Janeiro, decreto nº 36.449, de 29 de outubro de 2004, alterado pelos Decretos nºs 42.100/2009, 42.645/2010, 42.771/2010 e 42.903/2011. Autoriza a concessão de presumido de 6% 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 (MINATO, 2014).

Esses estados concedem benefícios fiscais atinentes ao ICMS às empresas que realizam 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 na 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. Ou seja, diversamente da guerra fiscal, os estados não são obrigados a suportar créditos relativos a operações incentivadas na origem.

Ainda assim, as unidades federativas podem ser prejudicadas pela migração 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 (REZENDE, 2003).

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 pelas facilidades de armazenamento, de entrega, de pagamento e de administração

à distância (REZENDE, 2003).

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 (COSTA, 2012).

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 (REZENDE, 2003).

Na guerra fiscal entre os estados, é insuficiente a adoção de medidas paliativas, com a tomada no caso da guerra dos portos, pela multiplicação dos conflitos entre os entes subnacionais ávidos pelo aumento da arrecadação tributária. As disputas entre as unidades federativas envolvendo o ICMS demandam uma solução mais abrangente, que proporcione segurança jurídica aos contribuintes, aos estados e à sociedade.

3.3 Posicionamento Doutrinário e do STF sobre a Guerra Fiscal do ICMS no Comércio Eletrônico.

Para questionar a constitucionalidade da imposição tributária exigida no contexto da guerra fiscal, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ajuizou as ações diretas de inconstitucionalidade nº.s 4.599 e 4.596, perante o Supremo Tribunal Federal, contestando, respectivamente, os Decretos nº.s 2.033/2009 e 312/2011, do estado do Mato Grosso, e a Lei nº 14.236/2008, do estado

do Ceará (STF, 2011).

O normativo Cearense também é objeto da ação direta de inconstitucionalidade nº 4.712, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria. As três ações, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, tramitam sob o rito abreviado previsto no artigo 12, da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, e aguardam decisão da Corte (STF, 2011).

São também objetos de ações diretas de inconstitucionalidade os seguintes Decretos: 79, de 28 de abril de 2011, do estado do Pará; 15.846, de 19 de abril de 2011, do estado de Rondônia; e 13.162, de 27 de abril de 2011, do estado do Mato Grosso do Sul. As ações nºs 4.909, 4.855 e 4.642 tramitam sob o procedimento abreviado, previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/1999 e aguardam julgamento.

Em relação à ação direta de inconstitucionalidade nº 4.565, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei nº 6.041/2010, do estado do Piauí, houve a concessão de medida liminar suspendendo os efeitos da lei, com eficácia *ex tunc*, nos seguintes termos:

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

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

para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.041/2010. **(ADI nº 4.565/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 07/04/2011, p. 27/06/2011)**

Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa apresentou os seguintes fundamentos para reconhecer a inconstitucionalidade da lei piauiense: a reserva de resolução senatorial para a fixação de alíquotas interestaduais do ICMS, a vedação constitucional à instituição de imposto sobre o tráfego interestadual de bens e o pacto federativo e a proibição do tratamento discriminatório entre os entes federados. Ressaltou ainda que o constituinte originário optou pelo critério de origem, não sendo possível aos estados e ao Distrito Federal, individualmente, modificar o critério de tributação.

Conforme ressaltado pelo Ministro Joaquim Barbosa, a cobrança inconstitucional abala a segurança jurídica fixada na Constituição Federal pela adoção do critério de origem e prejudica não apenas os contribuintes, mas também os consumidores. A decisão foi referendada pelo Plenário da Corte Suprema, no acórdão com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do

tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão. (ADI nº 4.705/MC-REF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 23/02/2012, p. 19/06/2012)

A importância dessa jurisprudência para entender o posicionamento do STF, deixa claro o desequilíbrio entre os estados federativos, e com consequência a guerra fiscal que assola todo o Brasil. Pois mesmo se os Estados tentarem a correção o desequilíbrio, não cabe a eles essa resolução e sim ao Congresso Nacional.

A medida cautelar para a suspensão dos efeitos da Lei nº 6.041/2010, do estado do Piauí, foi deferida por unanimidade, tendo o Ministro Marco Aurélio divergido apenas quanto à eficácia da decisão, a qual foi atribuída eficácia *ex tunc* por deliberação da maioria. Da mesma forma, a decisão monocrática proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.705 foi referendada de forma unânime pelo Plenário da Corte Suprema (STF, 2011).

3.1.1 Possíveis soluções para a guerra fiscal.

Diante das questões apresentadas neste trabalho, resta necessário uma série de mudanças para adequar o sistema de tributação Estadual em matéria de ICMS. Com isso, a presente seção se propõe a apresentar algumas das possíveis soluções para enfrentar a guerra fiscal em matéria de ICMS sem ferir o pacto federativo.

Conforme abordado por Gustavo Costa, a ânsia descentralizadora dos entes Estaduais acabou por gerar um sistema tributário complexo e desarmônico. Nas palavras do doutrinador:

A sede pela descentralização ofuscou a racionalidade na busca pela solução dos defeitos do sistema anterior, os quais, sem embargo, não se resumiam à excessiva centralização (2014 p. 97)

Primeira proposta é desenvolvida por Gustavo Costa, segundo este, no que compete à adoção da cobrança no destino ou na origem, existem oscilações que dependem do grau de harmonização da federação. Entretanto, caso seja adotado a

tributação interestadual na origem, não se pode distorcer a máxima de que se trata de um imposto sobre o consumo, com isso, os recursos devem ser destinados ao local onde ocorreu o consumo. Para o fim proposto, o autor apresenta a ideia da Câmara de Compensação entre Estados, que seria responsável pela destinação dos recursos arrecadados no Estado de origem ao Estado de destino, respeitando-se, assim, através da transferência dos recursos, o princípio de destino da titularidade do imposto (COSTA, 2014).

Uma proposta apontado por Ives Gandra e Paulo Carvalho, e a unificação do IPI e do ICMS como um único federal. Segundo os mesmos, o novo imposto assemelhar-se-ia ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o qual é de vocação nacional na grande maioria dos países em que existe, e a União ficaria responsabilizada em, posteriormente, repartir as receitas entre os Estados, de acordo com suas necessidades socioeconômicas.

A união entre ICMS e IPI justificar-se-ia para por fim às polêmicas de que violação ao Princípio da Não-Cumulatividade. Contudo, para haver tal união, o imposto único formado deverá, por diversas vezes, acolher características de apenas um dos tributos e descartar as do outro, haja vista as diferenças que os mesmos possuem entre si. Um exemplo disso é a seletividade de acordo com a essencialidade do produto, que é de observância é obrigatória no IPI, mas não no ICMS (GANDRA; CARVALHO, 2011).

Já com uma jurisprudência consolidada no sentido de julgar pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais do ICMS concedidos sem convênio unânime no CONFAZ, o Supremo Tribunal Federal já conta com proposta de súmula vinculante acerca do assunto, que, caso prospere, converterá em Reclamação, a ser apreciada monocraticamente, qualquer demanda relacionada à guerra fiscal do ICMS.

PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69: Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS,

concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

A vantagem da proposta seria a agilização das lides perante o Supremo, suprimindo assim o problema da morosidade judicial causada pela “guerra fiscal”, além de ser iniciativa louvável por constituir-se em uma efetivação do texto constitucional, uma medida já tratada pela doutrina como necessária. A referências do sistema constitucional brasileiro como “intrinsecamente bom”, bastando apenas que a Constituição fosse conhecida e cumprida para atingir um estado de bem-estar social (CARRAZA, 2015).

Talvez a proposta mais discutida em nosso país atualmente não apenas para o fim da guerra fiscal, mas para a infinidade de outras batalhas jurídicas travada no âmbito dos tributos, e a reforma tributária.

Para os doutrinadores que apoiam esta corrente, o problema jurídico no âmbito do ICMS e demais impostos não está restrito às suas legislações específicas, mas é um conflito em toda a estrutura do Direito Tributário brasileiro, devendo assim ele ser alterado completamente, de uma vez só, apoiado pelo Guido Mantega (SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 2011).

Acerca das falhas em nossa legislação, Carlos Ivan Simosen Leal (2011), discorre que o Brasil, em termos de arrecadação fiscal, possui uma estrutura típica de país subdesenvolvido, haja vista a nossa excessiva dependência de impostos indiretos. Apesar de vantajoso pela alta velocidade de angariação de recursos, o sistema produz uma série de distorções, a começar pela excessiva tributação dos pobres, se comparado este sistema ao de tributação essencialmente sobre a renda.

Segundo ainda Gilmar Mendes (2011), há uma dificuldade em se aprovar uma reforma tributária pois, ademais os problemas institucionais, administrativos e políticos do país, a própria rigidez da Constituição Federal seria outro empecilho – sendo este último aspecto um ponto inegociável para a mudança legislativa.

A crítica a esta proposta, que defende que não convém alterar um sistema tributário que não foi sido totalmente experimentado, já que ainda faltam editar leis complementares e ordinárias que viriam a melhor organizar o sistema tributário constitucional e, assim, dar-lhe total operatividade (CARRAZA, 2015).

Em que pese às profundas raízes da Guerra Fiscal, em face do pequeno recorte deste trabalho, foi verificada a existência de propostas inteligentes e tecnicamente satisfatórias a solucionar os problemas relacionados ao ICMS, preservando o pacto federativo e mantendo a autonomia dos Estados membros e do Distrito Federal.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS. Embora de competência estadual, o tributo é de conformação nacional, em razão dos efeitos econômicos das operações de circulação de mercadoria e das prestações de serviço em todo o país. Para preservar a uniformidade na aplicação do imposto, o Constituinte atribuiu ao Senado Federal e ao legislador complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de ICMS, a serem cumpridas por todos os estados e pelo Distrito Federal.

Apesar do esforço constitucional, as graves desigualdades econômicas entre os estados, a discrepância na participação dos estados e regiões na arrecadação do tributo, a ausência de planos de desenvolvimento regional e a postura centralizadora da União, que tem investido na criação de tributos cujas receitas não estão sujeitas à repartição obrigatória, dão impulso à guerra fiscal. Para atrair investimentos, as unidades federativas concedem incentivos e benefícios relativos ao ICMS de forma unilateral

No tocante ao comércio eletrônico, o desenvolvimento tecnológico, a globalização e a inclusão digital encurtaram distâncias, ampliando as possibilidades dos consumidores adquirirem produtos diretamente de fornecedores localizados em outros estados.

Dessa forma, após muito se discutir por uma reforma tributária necessária, foi elaborada a Emenda Constitucional nº 87/2015 que alterou a incidência tributária do ICMS nessa modalidade específica de comércio, dividindo o recolhimento do imposto entre o Estado remetente e o Estado de destino. Para direcionar e esclarecer pontos duvidosos entre os contribuintes e as diretrizes do novo regime de recolhimento de ICMS, foi publicado pelo CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 93/2015.

Ocorre que a urgência em legislar sobre o tema acabou gerando diversos outros problemas que acabaram por prejudicar os próprios contribuintes e os consumidores que começaram a arcar com a onerosidade da nova política.

A solução definitiva da guerra fiscal entre os estados depende da aprovação de medidas que previnam a concessão de incentivos de forma unilateral pelos estados e efetivamente sancionem as unidades federativas que persistam nessa atuação inconstitucional. É preciso também que a União retome seu papel de planejadora do desenvolvimento regional, para que o ICMS deixe de ser utilizado como instrumento extrafiscal pelos estados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **“Direito tributário esquematizado”**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALMEIDA, Daniel Freire e. **“A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia”**. São Paulo: Editora Almedina Brasil, 2015.

AMARO, Luciano, **“Direito Tributário Brasileiro**, 14ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2008.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **“Manual de Direito Tributário”**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2009.

BARROS, Mauricio. **O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n 21/2011**, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 193, 2011.

BOLETIM CONTÁBIL. ICMS: **Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais**. 07 jun. 2017

BRASIL. **Código Tributário Nacional** de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm > >. Acesso em: 21 jan. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > >. Acesso em: 22 jan. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir)**, de 13 de setembro de 1996. Planalto, Brasília, 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > >. Acesso em: 04 fev. 2021.

CARLOS, Robson. **Responsabilidade Tributária – Sucessão imobiliária**. Disponível em: < <http://apartamentonaplanta.comunidades.net> >. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio, “**Curso de Direito Constitucional Tributário**”, 25ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros, “**Curso de Direito Tributário**”, 16ª Ed, P. 25.

CARVALHO, Paulo de Barros. “**Guerra Fiscal**” e o **Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2013.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio eletrônico**. 1ª Ed. São Paulo: MP Editora, 2005

COELHO, Fábio Ulhoa. **Novo Manual De Direito Comercial: Direito de empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1-2.

CONFAZ. **Ministério da Fazenda. Convênio ICMS de 17 de set. 2015**. 14 nov. 2017 Disponível em: <
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV017_15 > >. Acesso em: 15 fev. 2021.

CONTRERAS Yamashita. **Obrigação Tributária**. Disponível em: <
<http://intertemas.unitoledo.br/revista> >. Acesso em jun de 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **Algumas notas sobre o imposto sobre serviços**. Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá, 2004.

CUNHA JÚNIOR, “**Dirley da. Curso de Direito Constitucional**”. 2ª ed. Salvador: Jus Podium, 2008.

DIMOULIS, Dimitri. “**Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**”. 2ª ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 2009.

E-COMMERCE. **Classificação de modelos de negócios**. Disponível em: <
<https://www.e-commerce.org.br> >. Acesso em: 16 dez. 2020.

E-CONSULTINGCORP. **Valor estimado de transações no B2B**. Disponível em: <
<http://www.e-consultingcorp.com.br> >. Acesso em: 16 dez. 2020.

FROSSARD, Dermeval. **Considerações sobre a base de cálculo do ICMS.** Disponível em: < http://arquivos.editoraferreira.com.br/amostras/Amostra_ICMS_Generico_5ed.pdf >. Acesso em: 10/2021.

GLANZ, Semy. Contratos eletrônicos. **Direito Bancário**, São Paulo, v. 3, n. 7, p. 1-2, dez./2020.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito.** 2ª Ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.

LAGUNA, Francisco. **A tributação sobre o consumo, vendas e uso no comércio eletrônico.** In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/Revista dos Tribunais, 2001.

LIEBEL, Lorayne Isabelle. **“A Incidência Tributária Do ICMS No e-commerce”**, 2016, Disponível em: < <http://www.unirio.br/ccjp/arquivos/tcc-lorayne-i-liebel-a-incidencia-tributaria-do-icms-no-e-commerce-1> >

MACHADO, Hugo de Brito, **“Curso de Direito Tributário”**, 31ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. **“Curso de Direito Constitucional”**. 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINATO, Maki. **“GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO”** 1º Edição. São Paulo. 2014

PEREZ, Marcelo Monteiro, **Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial.** São Paulo: Rfama, 2002,

REZENDE, Fernando. **Globalização, federalismo e tributação.** In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003

RIDOLFO, José Olinto de Toledo. **Aspectos da valoração do estabelecimento comercial de empresas da nova economia.** In: DE LUCCA, Newton (Coord.); FILHO, Adalberto Simão. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SABBAG, Eduardo, **“Manual de Direito Tributário”**, 7ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALVO, Marco Antonio. **DIFAL: o que é e como será aplicado ao seu negócio**. Ecommercebrasil, 2016.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **“Código Tributário Nacional”**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 2011. Brasília. **Anais...** Organização Gilmar Ferreira Mendes e César Cunha Campos. Brasília: FGV, 2011. 164 p. Disponível em: < <http://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/federacao-e-guerra-fiscal> >.

SOUSA, Rainer Gonçalves. **"História do Comércio"**; *Brasil Escola*. Disponível em: < <https://brasilecola.uol.com.br/historia/historia-do-comercio.htm> > Acesso em 16 de dezembro de 2020.

STF, **ICMS e guerra fiscal**. 2011<

<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm#ICMS%20e%20guerra%20fiscal%20-%205> >

TJDFT – **Marco civil da internet**, 2016 <

<https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/marco-civil-da-internet#:~:text=O%20Marco%20Civil%20da%20Internet,da%20internet%20no%20Brasil...> >

TORRES, Ricardo Lobo, **“Curso de Direito Financeiro e tributário”**, 12ª Edição, PP.371-372.

UNCITRAL - **United Nations Commission on International Trade Law**. Model Law on T Electronic Commerce with guide to enactment. 1996 disponível no site em < http://www.uncitral.org/pdf_english_texts_electcom/ml-clecsig-e.pdf > Acesso 15/12/2020

VELLOSO, Andrei Pitten. **Novo regime do ICMS nas operações interestaduais (EC 87/2015)**, 2015

XAVIER Luciana. **Obrigação Tributária**. *Curso online*. Disponível em: <

<http://www.jurisway.org.br> >. Acesso em jun de 2016.