



**ÁTILA RAMOS TAVARES**

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS COMPRAS “ON LINE”**

BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2016

**ÁTILA RAMOS TAVARES**

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS COMPRAS “ON LINE”**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção do título de Pós-Graduado em Direito na linha de pesquisa de Direito Tributário e Finanças Públicas.

BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2016

**ÁTILA RAMOS TAVARES**

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS COMPRAS “ON LINE”**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção do título de Pós-Graduado em Direito na linha de pesquisa de Direito Tributário e Finanças Públicas.

**Aprovado em:** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca examinadora:**

\_\_\_\_\_  
Professor MSc.

\_\_\_\_\_  
Professor MSc.

\_\_\_\_\_  
Professor MSc.

Dedico esta monografia aos meus pais – pilares e maiores motivadores –, Alberto Tavares e Elza Tavares, por todo o amor e apoio, imprescindíveis à construção do ser humano que sou hoje; ao meu irmão, que mesmo não estando mais entre nós me envia energias de onde quer que esteja, Breno Tavares; e à mulher maravilhosa que faz parte da minha vida, que me ajudou e me deu força para concluir esse sonho, Camila Carra.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecer por tudo, primeiramente àquele que olha por nós e nos abençoa com suas graças, o qual nós atemos a chamar de DEUS!

À minha família, pelo apoio, força e atenção que me deram durante toda a minha vida acadêmica.

À mulher que é responsável pelos momentos mais felizes da minha vida: Camila Carra.

Aos professores da banca examinadora, pela disponibilidade em ler e avaliar este estudo.

Ao Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) pela especialização acadêmica.

E a todos aqueles que de maneira direta ou indireta me apoiaram e incentivaram na conquista de mais uma etapa na minha vida.

*A necessidade não conhece princípios  
(tradução do alemão para o português de "Not  
kennt kein gebot")*

*Konrad Hesse.*

## RESUMO

Com o atual momento em que se encontra a economia mundial, as empresas, em busca de aumentar cada vez mais suas receitas e diminuir seus custos, utilizaram a ferramenta fundamental do mundo capitalista para se aproximar dos seus clientes: a internet. Assim, estão sendo, paulatinamente, eliminadas as empresas “atravessadoras” que só fazem aumentar o custo dos produtos e serviços até o cliente, em outra monta, torna-se evidente o crescimento das chamadas empresas “ponto com”; isso ocorre na intenção de oferecer ao cliente a opção de fazer compras on line, facilitando esse processo para o cliente, que pode comprar o que quiser de onde estiver, e para as empresas, que se aproximam do cliente e diminuem seus custos com empresas meeiras. O presente estudo monográfico tem como objetivo analisar a incidência de ICMS – Imposto Sobre Mercadorias, Bens e Serviços – nas compras pela internet, dando enfoque `a situação do consumidor, `as receitas dos Estados exportadores e importadores de produtos e serviços, `a situação das empresas “ponto com”, e a ofensa a princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais. Em busca da obtenção desse objetivo foram feitas pesquisas doutrinárias, normativas e principalmente jurisprudenciais, tendo em vista que a modernidade do tema tornou escassa a pesquisa em livros. Espera-se que através do presente, seja despertado o interesse legislativo em regularizar e normatizar essa situação, pois atualmente, cada Estado age como Poder constituinte derivado, o que é vedado em nossa carta magna.

**PALAVRAS CHAVE:** ICMS. Imposto. Empresas “ponto com”. Estados. Internet. Compras on line. Consumidor. Inconstitucionalidade.

## ABSTRACT

With the current moment is the global economy, companies in search of ever increasing revenues and lower costs, using the fundamental tool of the capitalist world to reach out to their clients: the Internet. So, are being gradually eliminated companies "middlemen " which only increase the cost of products and services to the customer, in other mounts, it becomes evident the growth of companies called " dot com ", this is the intention of offer the customer the option of shopping online, facilitating this process for the customer, who can buy whatever you want wherever you are, and for the company, who approach the customer and reduce costs with companies means. This monographic study is to analyze the incidence of ICMS - Tax on Goods, Goods and Services - in Internet shopping, focusing on the consumer's position ` ,` revenue States exporters and importers of products and services, 'the situation enterprises "dot com", or offend principles and constitutional standards and infra. In pursuit of achieving this goal have been made doctrinal research, regulatory and case law particularly in view of the theme that modernity became scarce research books. It is hoped that through the present, is aroused interest in legislation to regulate and standardize this situation, because currently, each state acts as the derived constituent power, what is forbidden in our charter.

**KEY WORDS:** ICMS. Steuer. Companies "dot com". States. Internet. Shopping on line. Consumer. Unconstitutionality.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>1. DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....   | 13 |
| 1.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....   | 14 |
| 1.2. BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM.....   | 15 |
| <b>2. ICMS</b> .....   | 18 |
| 2.1. O ICMS É UM TRIBUTO.....  | 18 |
| 2.2. O ICMS É UM IMPOSTO.....  | 19 |
| 2.3. NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS.....   | 19 |
| 2.4. PODERÁ SER SELETIVO.....  | 20 |
| 2.5. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.....  | 20 |
| 2.6. COMPETÊNCIA.....  | 22 |
| <b>3. COMPRAS ON LINE</b> .....  | 23 |
| 3.1. EMPRESAS “PONTO COM”.....   | 24 |
| 3.2. COMÉRCIO ELETRÔNICO.....  | 26 |
| <b>4. CONSUMIDOR E ESTADO</b> .....  | 28 |
| 4.1. VANTAGENS DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS PARA O CONSUMIDOR.....                          | 30 |
| 4.2. DESVANTAGENS DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS PARA OS ESTADO.....                          | 31 |
| 4.3. COMÉRCIO ELETRÔNICO NO ÂMBITO INTERNACIONAL.....                                    | 31 |
| <b>5. LEGISLAÇÃO CRIADA PELOS ESTADOS</b> .....  | 34 |
| 5.1. TEORIA DA ILEGALIDADE REVERSA.....  | 34 |
| 5.2. PROJETOS DE LEI E EMENDAS NO CONGRESSO.....   | 35 |
| <b>6. POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015</b> ..... | 38 |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....  | 41 |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....   | 44 |

## INTRODUÇÃO

A Construção do presente trabalho baseou-se na discussão e polêmica levantada acerca da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS nas compras efetuadas de forma não-presencial – pela *internet*. Restringiu-se a pesquisa em determinar se a incidência desse tributo é ou não constitucional, e qual a solução para os Estados não sofrerem perda orçamentária caso seja inconstitucional essa cobrança.

No primeiro Capítulo foram abordados aspectos gerais do Direito Tributário, sendo feita explanação acerca do contexto histórico e do conceito trazido pelos doutrinadores. Abordou-se, também, o princípio da legalidade tributária e seu reflexo no tema aqui exposto.

No segundo Capítulo ingressamos no estudo do ICMS, especificamente, observando aspectos gerais e específicos. Conceito, características, cumulatividade, seletividade, hipóteses de incidência e competência, foram objetos de análise nesse capítulo.

O Capítulo três cuidou das compras “on line”. Como elas surgiram, sua evolução e como se portam as pessoas jurídicas que ingressaram nesse mercado.

No Capítulo quatro buscamos demonstrar o reflexo da incidência do ICMS nas compras “on line” para o consumidor e para os Estados, levantando as vantagens e as desvantagens para ambas as partes; avaliando, inclusive, os prejuízos que esse tributo pode trazer para os Estados no caso da sua não incidência.

A legislação criada discricionariamente pelos Estados como solução para a problemática foi analisada no capítulo cinco. Também foi verificado se essas legislações são ou não constitucionais – ponto chave deste trabalho. Bem como os Projetos de Lei e Emendas em votação no Congresso na intenção de solucionar esse impasse.

O Capítulo seis ficou responsável por fazer uma análise sucinta sobre essa situação no âmbito internacional – direito comparado. Mostrando que isso é um problema contemporâneo que não atinge só o Brasil, mas também países considerados de primeiro mundo.

O tema já foi objeto de decisões no Col. Supremo Tribunal Federal, por isso, destinou-se o Capítulo sete à coleção dessas decisões exaradas recentemente.

Por fim, verifica-se ao final do presente trabalho que o STF não pretendeu ingressar diretamente no cerne da polêmica, atribuindo essa competência ao Congresso. Ao final, colocou-se à mostra os projetos de Emendas Constitucionais e Projetos de Lei que buscaram solucionar a problemática, e deram origem à edição da EC nº 87/2015, que pacificou e constitucionalizou a incidência do ICMS no *e-commerce*.

## 1. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Antes de expor a problemática do presente estudo, cumpre trazer à baila os aspectos gerais do direito tributário brasileiro, de modo a facilitar a melhor compreensão do que será exposto em capítulos posteriores.

Desde o surgimento das primeiras sociedades organizadas via-se presente a figura de um líder que para a sobrevivência de todos, buscava meios estratégicos e/ou coercitivos para buscar renda ao seu povo.

Com a evolução política e social, surge a figura de um líder não-personificado: o Estado e este, assim como nos primórdios, viu-se obrigado a suprir a falta de recursos financeiros em seus cofres para proporcionar uma vida minimamente digna a seus liderado. Nesse sentido, começamos a visualizar uma das formas mais anacrônicas e eficazes de se obter renda de forma coercitiva, porém legítima e regular: por meio da cobrança de tributos. Assim, o Estado encontrou um mecanismo para obter recursos financeiros e prover suas atividades sem uma contraprestação vinculada da sua parte.

Nessa órbita, mister foi estudar profundamente a ótica financeira e tributária desse sistema. E é assim que surge o Direito Tributário.

Definido por Kiyoshi Harada como “o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riqueza de seus súditos”<sup>1</sup>.

Hugo de Brito Machado é mais categórico afirmando que Direito Tributário é “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.”<sup>2</sup>. O autor ainda vai além, ao dispor que o Direito Tributário surgiu para limitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que inicialmente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica, viabilizando a possibilidade de se ter um maior controle sob o poder de tributar do Estado, evitando abusos.

---

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 295.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 56.

## 1.1 Princípio da legalidade tributária

Como já dito alhures, o Direito Tributário existe para impedir o cometimento de abusos do Estado ao exercer seu poder de tributar.

Nisso, assim como em qualquer ramo do Direito, carregam-se princípios orientadores dos quais destaca-se o princípio da legalidade.

Este princípio encontra guarida no art. 5º, inciso II da CRFB ensinando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Segue a regra de que o cidadão age naquilo que a Lei for omissa, ou seja, só quando uma Lei for criada para regular determinada matéria é que o comportamento social será restrito e vinculado à norma. E é o que acontece com os tributos, Lei específica teve de ser criada para que as pessoas tivessem suas riquezas limitadas ao poder do Estado de tributar.

Nesse sentido, visualizamos claramente a presença desse princípio no art. 97 e incisos do Código tributário Nacional, *in verbis*:

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:**

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (sem destaque no original)

Não há polêmica sobre o tema: para que um tributo seja criado, aumentado, reduzido ou extinto, não basta simples competência tributária, mas sim Lei específica sobre o tributo que se pretende inserir na órbita social.

Todavia há exceções a tal princípio, que fora insculpido no art. 62 da CF, após o advento da Emenda Constitucional n.32/2001, que possibilitou expressamente à medida provisória instituir ou majorar tributos em casos excepcionais, *in verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las

de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

## 1.2 Bitributação e *bis in idem*

O conceito de bitributação é simples – inspirado na obra de Alberto Xavier, podemos definir como um fato do direito tributário que ocorre quando dois entes tributantes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador (ou fato jurídico tributário)<sup>3</sup>.

Pelo próprio conceito extrai-se a ilegalidade desse fenômeno, pois cada situação fática só poderá ser tributada por uma só pessoa política. No entanto, trazendo o assunto para o tema aqui em análise, isso não foi óbice para que alguns Estados criassem Leis que induzissem à ocorrência dessa ilegalidade.

Um exemplo dessa bitributação foi o Protocolo ICMS 21/2011, que tinha como objetivo buscar uma forma de repartir a riqueza oriunda do ICMS “on line” entre as unidades da federação, visto que nesse tipo de operação o referido imposto ficava destinado aos Estados remetentes da mercadoria.

Sob este prisma, os Estados que estavam se sentindo lesado com essa “não arrecadação” desenvolveram o protocolo 21/2011 como uma forma de autotutela, tendo como signatários 20 Estados da Federação.

O protocolo tinha um objetivo simples: repassar aos Estados destinatários de produtos adquiridos de forma não-presencial, parte do ICMS da operação; e assim foi feito até 2014, quando o STF, após muito debater sobre o tema e ouvir Estados signatários do Protocolo, declarou, por unanimidade, inconstitucional tal tipo normativo.

O ministro Gilmar Mendes, relator do RE, destacou que é preciso buscar alguma fórmula de partilha capaz de evitar a concentração de recursos nas unidades de origem, e assegurar forma de participação dos Estados de destino, onde estão os consumidores. Mas, ressaltou que essa necessidade não é suficiente para que se

---

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

reconheça a constitucionalidade do Protocolo 21/2011, pois vai de encontro ao disposto no art. 155 da Constituição Federal.

A AGU comemorou a decisão da Suprema Corte, pois acreditava que o Protocolo 21/2011 era um exemplo nítido de bitributação, o que atentava contra o ordenamento jurídico brasileiro.

De acordo com o advogado-geral da União, Luís Inácio Adams, o Protocolo 21 violava o princípio da não diferenciação tributária, por estabelecer a bitributação, além de cobrar ICMS interestadual em compras feitas por consumidor final, quando a Constituição Federal determina que, nesses casos, deve incidir a taxa do Estado de origem. O advogado, em parecer<sup>4</sup> apresentado pela AGU à ADIN 4713, ressaltou:

A sistemática prevista pelo ato impugnado conduz à dupla incidência de ICMS (bitributação) nas operações interestaduais, uma vez que, em tais situações, o imposto é exigido tanto no estado de origem dos bens e mercadorias quanto no de destino, o que vulnera, por igual, o disposto no artigo 155, artigo 2º, inciso VII, alínea 'b', da Constituição.

Ainda segundo a opinião da AGU, o Protocolo 21 é mais um capítulo da guerra fiscal entre as unidades federativas, em que os Estados com menor arrecadação tributária criam meios de inflar essa conta. Antes das operações comerciais na internet, as vendas interestaduais eram feitas a distribuidores e revendedores, tendo a própria Constituição estabelecido, neste caso, a cobrança de ICMS interestadual no estado de destino das mercadorias.

No entanto, hoje, as lojas virtuais permitem aos consumidores finais comprar diretamente do fornecedor, extinguindo a etapa da revenda – caso em que a Constituição estabelece que deve incidir apenas a alíquota de ICMS do Estado de origem da mercadoria, e não a interestadual, cobrada no local de destino; esclarece:

Esse quadro causou um fenômeno: aumento da arrecadação dos estados onde está situada a maior parte das empresas e de suas lojas eletrônicas e diminuição da arrecadação dos estados que não conseguem atrair essas empresas. Por isso é que o Confaz, Órgão do Ministério da Fazenda que reúne todas as secretarias de Fazenda estaduais do país, editou o Protocolo ICMS 21.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> ADAMS, Luís Inácio. Parecer apresentado pela Advocacia Geral da União à ADIN 4713, em 25/02/2013. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/protocolo-icms-21-manifestacao-agu.pdf>. Acesso em: 14/12/2015

<sup>5</sup> ADAMS, Luís Inácio, *op. cit.*, p.16.

Nesse sentido, nos Estados onde existem essas Leis, os produtos adquiridos pela internet são tributados nos Estados de origem e, posteriormente, no Estado destinatário, sendo o consumidor o maior prejudicado - bitributado.

O STF, quando dá declaração de inconstitucionalidade do Protocolo, apontou que esse é o momento de instigar o Congresso Nacional para criação de uma Lei que seja favorável a ambas as partes – consumidor e Estado -, pois, do contrário, seria atribuir ao Judiciário o papel de Legislativo.

Outro fenômeno que merece atenção é o *bis in idem*, que diferente da bitributação – onde há mais de um ente tributante -, aqui o mesmo fato jurídico é tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, situação que é permitida no nosso ordenamento desde que autorizado pela Constituição<sup>6</sup>.

Portanto, apesar de serem confundidos em algumas situações, a bitributação e o *bis in idem* são fenômenos tributários diferentes, a começar pela legalidade de cada um.

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 50.

## 2. ICMS

Neste capítulo ingressaremos no estudo específico da problemática apresentada (a incidência do ICMS nas compras “on line”) e, portanto, é primordial entendermos o conceito desse tributo e seu surgimento.

Pode-se dizer que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é uma espécie nova de tributo visto que essa figura aparece com o advento da Carta Constitucional de 1988.

No entanto, ao analisarmos o histórico tributário brasileiro vê-se que o ICMS é hoje o que antes foi o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), porém com uma maior abrangência nas hipóteses de incidência, pois incluiu-se, também as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> aduz de forma sucinta e objetiva sobre o tema, ensinando, além do exposto, que esses impostos derivam diretamente do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que desde a época que foi criado (com a Constituição de 1934) já era de competência Estadual.

Agora vejamos, de forma didática, como um dos maiores responsáveis pela receita de um Estado, pode se apresentar.

### 2.1 O ICMS é um tributo

O conceito de tributo não gera polêmica, pois está previsto expressamente no art. 3º do Código Tributário Nacional, sendo “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.”. Ou seja, tributo é uma prestação paga em dinheiro pelo contribuinte, que não deriva de uma penalidade por cometimento de ato ilícito, mas sim de uma situação legal instituída por lei que carece de incidência de tributação para regular a atividade.

### 2.2 O ICMS é um imposto

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 306.

Os tributos são divididos em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. A nós, interessa a primeira.

O imposto, assim como o tributo, tem sua conceituação prevista no CTN, art. 16, confira:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Hugo de Brito Machado<sup>8</sup> ensina que a expressão exarada no texto legal “independente de qualquer atividade estatal”, induz que o imposto é não vinculado, ou seja, o fato gerador do imposto não se está atrelada a uma atividade/contraprestação estatal específica face o contribuinte.

### 2.3 Não cumulatividade do ICMS

Diz-se que o imposto não cumulativo quando compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O Doutor em Direito Tributário, Roque Antônio Carraza aduz que a regra/princípio da não-cumulatividade funciona da seguinte forma:

[...]o montante de ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação transforma-se num crédito fiscal, que será deduzido do quantum de imposto a pagar quando da prática de novas operações mercantis ou prestação de serviços, por novos comerciantes ou industriais.

Essa regra encontra-se prevista na Carta Constitucional de 1988 no art. 155, §2º, I que dispõe: “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2000

Entretanto, a própria Carta Constitucional brasileira estabelece restrições taxativas a esse princípio, no inciso II do já supracitado artigo (155, §2º), não sendo concedida discricionariedade para além dessas restrições.

#### 2.4 Poderá ser seletivo

Ainda sob uma ótica histórica, percebia-se que o originário ICM possuía alíquotas uniformes para todas as mercadorias não sendo, portanto, seletivo. No entanto, com o advento da Constituição Federal de 1988 ficou claro o caráter seletivo que pode ser atribuído ao ICMS, levando em consideração, o legislador originário, a essencialidade de alguns produtos e serviços.

Destarte, podemos aduzir que imposto seletivo é aquele que incide com maior ou menor alíquota dependendo, para isso, justamente da essencialidade da mercadoria ou serviço para a vida humana. Assim, um exemplo típico para visualizar essa característica é a alíquota altíssima cobrada sobre o cigarro, em contrapartida, o arroz e o feijão, essenciais à alimentação do brasileiro, têm uma alíquota muito menor.

#### 2.5 Hipóteses de incidência

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece normas gerais sobre ICMS, ou seja, apesar de ser um imposto de competência de criação dos Estados e Distrito Federal, essa Lei Complementar é aplicável a todos os Estados e DF justamente por conter normas gerais e abstratas. E para esse tópico vale trazer a redação do art. 2º que mostra as hipóteses de incidência do ICMS, *in verbis*:

**Art. 2º** O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

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

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

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

A partir desses aspectos, podemos ter uma noção básica, porém essencial do ICMS para mais tarde compreender a situação problema que este trabalho vem esposar.

Importante entender também o fato gerador desse tributo, como sendo aquele cuja ocorrência de determinado fato origina um direito ou uma obrigação. "*Fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na forma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos*"<sup>9</sup>.

O Código Tributário Nacional dedica um capítulo exclusivo a “Fato Gerador”, no qual consta o art. 116 que vale ser transcrito, *in verbis*:

**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

*In casu*, o fato gerador do ICMS pode ocorrer com a entrada de mercadoria no estabelecimento industrial, comercial ou produtor; com a saída de mercadoria desses mesmos locais; prestação de serviços de telecomunicação, bem como, a prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.

Carraza salienta que “o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce.”. Ou seja, só será devido o referido imposto quando da circulação jurídica e não da meramente física – entende-se por circulação jurídica a transferência, de uma pessoa para outra, da posse e/ou da propriedade de mercadoria. Exemplo curioso e de fácil esclarecimento dado pelo autor é no caso de incêndio em um estabelecimento comercial e para evitar que as mercadorias se deterioreem estas são

---

<sup>9</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142.

postas para fora do estabelecimento. Houve ai sim a saída de mercadorias, porém apenas uma circulação meramente física, logo, evidente que não incidirá o ICMS.

O mestre Kiyoshi Harada, aduz que o Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup> não chegou a um consenso sobre a tese da “*indispensabilidade da circulação jurídica*”, no entanto, sinaliza que a circulação de mercadoria não significa apenas circulação jurídica, por outro lado também não admite a incidência do ICMS de toda e qualquer circulação meramente física, mas apenas daquela em que ao final da cadeia possa ser visualizada uma relação de consumo.

O STJ, por sua vez, já editou algumas súmulas abordando, implícita ou explicitamente, o tema, dentre elas confira a de nº 166:

Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

## 2.6 Competência

A competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é dos Estados e do Distrito Federal. Não há como se prolongar no tema, o art. 155 da Constituição Federal é claro e preciso ao dispor sobre o assunto: “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal...*”.

Por isso, na prática, cabe ao Estado em que se verificar uma das hipóteses de incidência, cobrar o ICMS. Hugo de Brito Machado atenta que “em se tratando de mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador. Não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional.”.

Roque Antônio Carraza, em obra “ICMS” (2010), salienta que não podemos excluir, mesmo que em situações excepcionais, a possibilidade da União também criar esse imposto. É o que traz a dicção dos arts. 147 e 154, II da CRFB.

---

<sup>10</sup> Acórdãos: RE 67.844, RTJ 53/191; RE 70.613 – SP, RTJ 58/360; RE 70.538 – GB, RTJ 58/665; RE 74.363 – SP, RTJ 64/232. In: HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas.

### 3. COMPRAS ON LINE

O tema a ser apreciado neste capítulo é de maior valia para o trabalho apresentado e a situação problema que apresenta. O objetivo deste estudo é justamente apurar como funciona a incidência do ICMS nas compras não-presenciais e avaliar se essa incidência é ou não legal e constitucional.

Para isso, precisamos compreender como funciona o comércio eletrônico e as consequentes compras *on line* para tentar apresentar uma solução para a problemática exposta, senão vejamos.

O comércio é figura antiga em nosso mundo e apesar disso sempre soube se adaptar às aclamações populares.

O prelúdio disso deu-se ainda na Idade Média, pela imposição do desenvolvimento do tráfico mercantil.

Para as civilizações mais antigas o comércio baseava-se no escambo, ou seja, na troca de mercadorias observando a necessidade de cada parte.

Com o tempo essas práticas foram evoluindo e os povos não queriam se limitar à simples troca e findar o negócio suprindo suas necessidades, o que eles queriam, além disso, era obter vantagem/lucro. Assim, surge a “buy and sell” – compra e venda de mercadorias sendo essa prática acentuada pela “descoberta de novos mundos” e aumento da diversidade de especiarias e pedras preciosas.

A guerra fria foi o estopim para a revolução do comércio (Bogo, 2000). Com a disputa armamentista e tecnológica os EUA criaram a rede mundial de computadores, a famigerada internet. Foi através do projeto ARPA – “Advanced Research Projects Agency”, em 1962, que John Licklider, cientista e chefe do projeto, deu os primeiros passos para realizar seu sonho e concluir o objetivo do projeto: a criação de uma rede de computadores que permitisse um trabalho integrado de grupos, mesmo que por pessoas geograficamente distantes, bem como o compartilhamento de informações.

A partir daí a tecnologia foi se aperfeiçoando e os empresários viram, nesse encurtamento de distâncias que a internet provocou, uma possibilidade de se aproximar dos seus consumidores, fazendo da rede mundial de computadores um

gigantesco shopping, onde os clientes pudessem fazer compras sem sair de casa, apenas bastando estar conectado à rede – compra *on line* ou não-presencial.

No Brasil, a aparição foi tardia. Só em 1991, por meio da Rede Nacional de Pesquisas (RNP), é que a internet surgiu aqui (Bogo, 2000). Atualmente, estima-se que 120,3 milhões de brasileiros têm acesso à internet, segundo pesquisa da Nielsen IBOPE<sup>11</sup>.

No entanto, com o perdão pelo clichê, “todo bônus tem seu ônus” e um desses ônus surge com o comércio eletrônico indireto, onde a compra pode ser realizada via internet e a entrega da mercadoria se fará via correio ou transportadora, ficando notória a circulação de bens, no entanto, como veremos adiante, o Estado do consumidor final não contribuinte, não pode cobrar parte do imposto sobre essa circulação.

### 3.1 Empresas “ponto com”

Em meados dos anos noventa houve um forte crescimento em relação ao acesso à internet. A inclusão tecnológica foi contagiante principalmente nos chamados países do primeiro mundo – considerado aqueles países com um grande desenvolvimento econômico, social e político.

Buscando tirar proveito disso as empresas que seguiam o modelo tradicional de mercado começaram a se interar sobre a possibilidade de fazer da internet uma aliada ao alavancamento dos seus lucros. E o resultado não foi diferente.

Com um baixo investimento inicial e uma alta faixa de lucratividade, as ações das empresas que se inseriram nesse novo modelo subiram de forma extraordinária, tornando, a internet, um balcão de negócios.

O Mestre em Direito Público – tributário e informática, Luiz Edmundo Celso Borba aduz que:

A internet passa, então, a ser um meio cobiçado pelos comerciantes à frente de seu tempo que vislumbram, nela, a possibilidade de criar um "estabelecimento comercial virtual", onde, este, não alcançaria, apenas, a freguesia do seu bairro, sua cidade, seu estado, ou seu país (isto no melhor

---

<sup>11</sup> NIELSEN IBOPE. Número de pessoas com acesso à Internet no Brasil supera 120 Milhões. Disponível em: <http://www.nielsen.com/br/pt/press-room/2014/Numero-de-pessoas-com-acesso-a-internet-no-Brasil-supera-120-milhoes.html>. Acessado em: 15/05/2015.

dos prognósticos), mas sim o mundo. E hoje esta já é uma realidade que faz parte da logística dos grandes centros comerciais<sup>12</sup>.

Mas como essas empresas funcionam e são criadas? Entendamos:

As chamadas empresas “ponto com” ou, do inglês, “dot com” são empresas que atuam no mercado eletrônico, comercializando produtos e serviços via internet.

Inicialmente, essa terminologia era dada às empresas exclusivamente virtuais, no entanto, com a evolução comercial, as empresas tradicionais também se lançaram nesse novo mercado, sendo também reconhecidas como empresas “ponto com”, virando, inclusive, referência à outras.

Algumas peculiaridades permeiam essa nova geração, não sendo uma obrigatoriedade a existência delas, mas sim uma generalidade.

No modelo tradicional, era necessário ter uma sede, de preferência com certo luxo, pois lá seriam recebidos clientes e fornecedores; contrapondo isso, e já destacando uma das vantagens, as empresas “ponto com” não precisam ter uma sede luxuosa que vise receber clientes, pois aqui as negociações são todas feitas pela própria internet. Em geral, os empresários desse ramo trabalham em casa, ou constituem um escritório simples onde se reúnem com os outros sócios para uma maior interação.

Outra característica é a ausência de formalidade e/ou horários fixos. Os empresários, em geral não possuem horário de trabalho, nem seus funcionários. Cada um trabalha no horário que entender mais apropriado, contanto que alcance o mínimo diário.

As formalidades também são dispensáveis. Não há uniformes, nem “roupa mais apropriada”, os chefes e funcionários trabalham à vontade – claro, respeitando o pudor.

Um exemplo real desse modelo é visto na gigante Microsoft, onde não há horário fixo, tampouco uniforme para funcionários, e a empresa é consagrada uma das maiores do mundo.

---

<sup>12</sup> BORBA, Luiz Edmundo Celso. **A Tributação, Eletrônico-Digital, levando-se em Conta o ICMS: Algumas Provocações Acerca do Fato Gerador e do Fundo de Comércio Virtual, com Base no Hodierno Estado de Conhecimento**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Artigo – Estadual – 2008/167. Acessado em: 17/09/2014

### 3.2 Comércio eletrônico

O dicionário da língua portuguesa define comércio como: “*permutação de produtos; troca de valores; compras e vendas de mercadorias*”<sup>13</sup>.

Comércio eletrônico nada mais é do que tudo isso que envolve o conceito de comércio, podendo ser feito pela internet. No comércio comum, presume-se a presença física do vendedor e do comprador; já no comércio eletrônico não há essa exigência, por isso também é chamado de comércio de modo não presencial.

O comércio eletrônico tem por foco principal o chamado cliente virtual e possibilita o faturamento direto entre o fornecedor e o consumidor final, independentemente da localização geográfica de ambos. Atualmente tem sido um nicho de mercado utilizado não somente por empresas virtuais, mas também por empresas, fisicamente estabelecidas nos mais diversos estados, que aderiram ao sistema, como forma de proteger a sua permanência no mercado. A nova modalidade de comércio 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.

O mestre Alberto Luiz Albertin, em sua obra<sup>14</sup>, define que comércio eletrônico é a realização de toda a cadeia de valores dos processos de negócio em um ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio.

O funcionamento desse processo é simples: Há a empresa fabricante de mercadorias (que no modelo de comércio anterior se detinha a simples produção) e há os consumidores localizados em qualquer campo do globo. A empresa fabricante, no atual modelo, passa a exercer, além de papel de fabricante, papel de empresa meeira. Antes era necessária a existência dessa empresa meeira distinta da figura de fabricante; aquela exercia o simples papel de resgatar as mercadorias da empresa fabricante e levá-las até o consumidor final.

Com o comércio eletrônico ou *e-commerce*, a empresa fabricante e meeira se fundem em uma só, pois aquela que fabrica pode facilmente enviar seus produtos via transporte aéreo, terrestre ou marítimo, diretamente ao consumidor final, barateando o produto para esse último.

O problema da exclusão dessa empresa meeira (destinatário contribuinte do imposto) surge quando o Estado onde está localizado o consumidor final não arrecada o ICMS, pois amparado por norma constitucional, este é destinatário não contribuinte. A questão será melhor debatida em capítulo posterior.

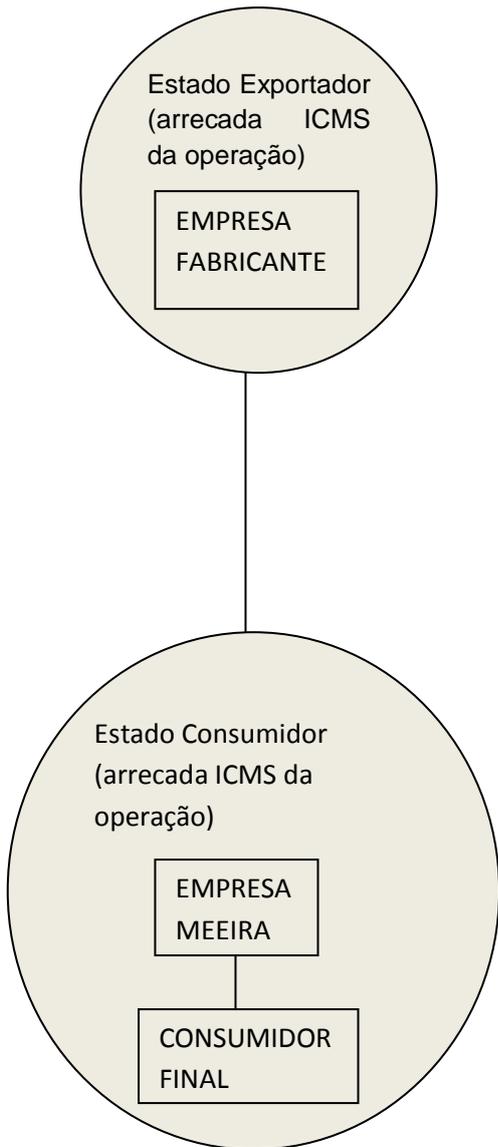
---

<sup>13</sup> BUENO, Silveira. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. 2ª Ed. São Paulo: FTD, 2007, p. 179.

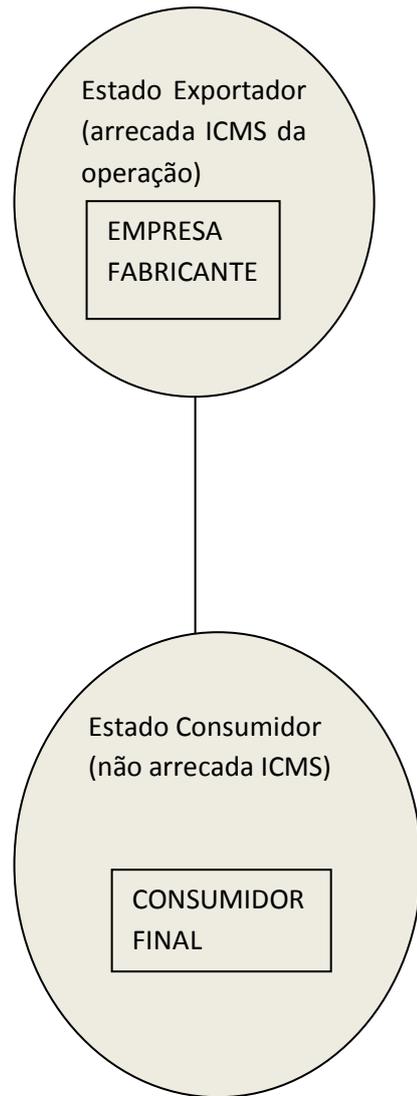
<sup>14</sup> ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2000.

Com base nesse novo modelo supracitado, criou-se o quadro sinóptico abaixo para um entendimento mais didático da questão:

**MODELO ANTIGO DE COMÉRCIO**



**MODELO ATUAL (E-COMMERCE)**



#### 4 CONSUMIDOR E ESTADO

A evolução comercial deu asas à problemática da incidência ou não de ICMS nas compras “on line”.

Como já dito alhures, o comércio eletrônico despertou e aqueceu um mercado até então desconhecido e o mundo começa a se adaptar a esse novo modelo.

No Brasil não está sendo diferente. Os consumidores continuam comprando cada vez mais e o Estados, eminentemente consumidores, arrecadando cada vez menos.

Quando da promulgação da Constituição de 1988, foi desenhado um modelo de tributação adequado à sistemática econômica então vigente, atribuindo à unidade federada remetente todo o imposto correspondente às operações de saídas interestaduais com destino ao consumidor final. Entretanto, nas últimas décadas o mercado desenvolveu novas práticas de comercialização evoluindo para a nova referida modalidade de comércio (*e-commerce*), na qual a aquisição de bens e serviços é feita de forma não presencial, especialmente por meio da internet, telemarketing e showroom, o que provocou considerável deslocamento das operações comerciais com consumidor final, não contribuinte de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988.

O vertiginoso crescimento dessa modalidade de comércio em detrimento das práticas de comércio convencionais, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, não se coaduna com a essência do principal tributo estadual, que, como exposto em linhas volvidas, é um imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS que a Constituição Federal buscou preservar, nas operações interestaduais entre contribuintes, privilegiando a unidade federada onde ocorrer o consumo da mercadoria ou bem.

Uma vez que nessa nova modalidade (*e-commerce*) o adquirente consumidor final faz a aquisição diretamente do contribuinte localizado em outro estado, não se preserva a repartição pretendida do produto da arrecadação nessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino.

Quando a Constituição de 1988 definiu como sendo integralmente do Estado de origem o ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia e a internet era ainda incipiente.

Atualmente o cenário é muito diferente de duas décadas atrás e a tendência, para a venda a consumidor final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do comércio eletrônico, em substituição ao sistema tradicional de comércio, minando substancialmente a fonte de arrecadação de ICMS dos Estados onde ocorre o consumo nessas operações.

Buscando suprir esse déficit alguns Estados começaram a cobrar ICMS dos consumidores ao arrepio do art. 155, II, § 2º, VII da Constituição Federal, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Como se nota, a Constituição Federal veda a incidência de ICMS ao consumidor final ficando, o mesmo imposto, retido no Estado de origem. Essa é a problemática!

Da mesma forma, o art. 11, inciso I, alínea “c”, da Lei Complementar 87/96 que o ICMS relativo a essas operações, deverá ser recolhido no Estado onde ocorrer a transferência de propriedade do bem e não no local do recebimento, confira:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

Os Estados onde se encontram o consumidor final não contribuinte, não arrecadam ICMS, repassando-o apenas aos Estados onde se iniciam as operações, isso tem causado déficit nos cofres daqueles e vem fomentando a desigualdade em relação à distribuição de riquezas entre Estados.

Por isso, o comércio eletrônico vem gerando acaloradas discussões tendo sido pauta, inclusive, da Reforma Tributária que se pretende implantar no país, pois o comum é que nas operações comerciais interestaduais – quando o destinatário é contribuinte do imposto – é adotar a alíquota interestadual, ganhando os dois Estados.

Francisco Carlos de Alexandria e Sérgio Silva de Carvalho, em artigo disponível no sítio “Jus Navigandi”<sup>15</sup>, salientam que esse crescimento do comércio eletrônico no Brasil acentuou-se em 2002 e ratificam o que tem começado a se mostrar óbvio: “A maioria dos Estados da Federação transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.”

#### 4.1 Vantagens da não incidência do ICMS para o consumidor

Sem sombra de dúvidas, a principal vantagem perante os olhos dos consumidores, é a economia.

Com a rede mundial de computadores criou-se uma aproximação entre o fabricante e o consumidor. Assim, graças a “internet” é possível que o consumidor final entre em contato diretamente com o fabricante, sem precisar de “atravessadores”; isso diminui os custos tornando o produto mais barato para o consumidor.

A lógica é simples: se antes era necessário uma pessoa (física ou jurídica) – atravessador – para levar o produto até o consumidor final, atribuindo a este produto valor acima do valor de fábrica para também perceber lucro; com o comércio eletrônico a figura do “atravessador” desaparece e, conseqüentemente, aquela margem de lucro atribuída por aquele também some, tornando o produto mais barato para o consumidor. Não há mais aqui nesse tipo de relação a passagem pelo comércio varejista (v.p. 26).

---

<sup>15</sup> ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet: Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico.** Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Acesso em: 04/10/2014

## 4.2 Desvantagens da não incidência do ICMS para os Estados

Aqui o raciocínio é mais amplo. Primeiro devemos buscar que nas origens históricas da colonização e posterior criação do nosso país alguns Estados foram beneficiados, tendo em vista sua posição geográfica no Globo. Destarte, as regiões que foram primeiro descobertas, onde depois se formaram os atuais Estado Federativos, foram agraciados com um maior incentivo financeiro para prosperarem e se igualarem ao nível de desenvolvimento dos colonizadores.

Não perdendo a alavancada dada inicialmente, esses Estados continuam recebendo um maior incentivo, não mais pela sua posição geográfica, mas sim pelo nível de desenvolvimento já alcançado, garantindo maior segurança aos investidores que pretendem se instalar no país.

Consequência disso é que esses Estados são hoje os chamados “Estados Produtores”, ou seja, são os Estados que têm certo monopólio sobre a fabricação de produtos, sendo quase que auto sustentáveis nessa produção se afastando, por outro lado, dos “Estados Consumidores”, justamente àqueles que mais perdem, pois é onde se concentram os “consumidores internautas”.

As desvantagens a que se refere esse tópico, na verdade direcionam-se mais aos “Estados consumidores”, pois são eles que deixam de arrecadar o ICMS que seria devido se o destinatário fosse contribuinte do imposto. Ao contrário, o imposto fica exclusivamente para o Estado de origem da mercadoria.

O sítio eletrônico<sup>16</sup> da OAB divulgou, sobre a votação da Adin 4705, o que segue:

[...]foi feita ponderação pelos ministros Gilmar Mendes, Ayres Britto e Luiz Fux, que apontaram que a atual legislação, sobretudo o artigo 155, inciso VII, letras a e b, da Constituição Federal, foi elaborada pelo constituinte em um quadro bem diverso. Partiu ele da realidade de então, em que os produtos transportados de um estado para outro eram vendidos em estabelecimentos comerciais ao consumidor final, permitindo a partilha do imposto interestadual.

---

<sup>16</sup> Ordem dos Advogados do Brasil. STF acolhe adin da oab e susta lei que tributa com icms compras via internet. Disponível em: <http://www.oab.org.br/noticia/23494/stf-acolhe-adin-da-oab-e-susta-lei-que-tributa-com-icms-compras-via-internet>. Acesso em: 26/05/2015

Buscando suprir esse desequilíbrio, alguns Estados, na visão do STF, se precipitaram, se autotutelaram e criaram Leis estaduais que obrigam a contribuição de ICMS pelo consumidor final direto, nas compras feitas pela internet. O Supremo assim entende, pois salienta em reiteradas decisões, a indispensabilidade de análise da situação pelo Congresso Nacional afim de evitar que a Suprema Corte exerça o papel de constituinte derivado. O STF, como guarda da Constituição, tem se limitado a apontar a inconstitucionalidade dessas Leis face o art. 155, VII, alíneas “a” e “b”.

Recentemente (acórdão publicado em 03/12/2014), a Suprema corte também declarou inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011, que tinha como objetivo buscar uma forma de repartir a riqueza oriunda do ICMS “on line” entre as unidades da federação.

Em seu voto, o Ministro relator Gilmar Mendes destacou:

“O cerne e escopo do Protocolo ICMS n. 21/2011 é, em síntese, instituir fórmula de partilha – entre o Estado de origem e o de destino – das receitas do ICMS incidente nas aquisições não presenciais realizadas por consumidor final não contribuinte do imposto, celebradas por internet, telemarketing ou em showroom .  
Em outras palavras, trata-se de impedir que apenas os Estados de origem, normalmente situados no Sul e no Sudeste do país, regiões que agregam a maior parte dos centros de produção e distribuição de produtos industrializados, fiquem com a totalidade do imposto devido nessa operação.”<sup>17</sup>

Nota-se que, apesar de o D. Ministro declarar inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011, há uma nítida preocupação em relação à desvantagem sofrida pelos Estados de destinos das mercadorias adquiridas de modo não-presencial.

#### 4.3 Comércio eletrônico no âmbito internacional

O problema da tributação eletrônica não é fato que inquieta só o Brasil, como já demonstrado alhures. Essa problemática tem afetado países do mundo todo, desde os emergentes aos mais desenvolvidos, e faz-se mister termos conhecimento dessa demanda para extrair se caminho a ser seguido pelo Brasil é ou não viável.

A OMC (Organização Mundial do Comércio), que é uma organização de âmbito internacional e trata das regras do comércio internacional, divulgou que o

---

<sup>17</sup> Supremo Tribunal Federal. Inteiro teor do Acórdão Recurso Extraordinário 680.089. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 26/05/2015.

percentual do valor agregado que potencialmente pode ser realizado pelo comércio eletrônico representa cerca de 30% do PIB do setor de serviços.

A União Européia adota o sistema IVA (value-added tax), significando dizer que os varejistas eletrônicos devem, coletar o Imposto sobre Valor Agregado sobre compras não-comerciais realizadas por indivíduos.

Apesar de a alíquota do IVA variar de Estado para Estado na União Européia, o Parlamento Europeu determinou que os varejistas que realizassem transações internacionais (ou interestaduais, não decidimos ainda o que é melhor) deveriam calcular e coletar o imposto sobre as transações pela alíquota do país onde se dá o consumo.<sup>18</sup>

Nos Estados Unidos o Congresso criou a Lei da Liberdade Tributária na Internet (ITFA), proibindo por três anos o estabelecimento de novos impostos sobre a Internet. Há uma decisão da Suprema Corte Americana proibindo determinado Estado de tributar as vendas para consumidores situados em outro Estado, a qual está relacionada com as companhias que efetuam vendas interestaduais através de catálogos. Esta decisão tem sido considerada automaticamente aplicável ao comércio via Internet. Desse quadro jurídico desfavorável, a tributação das vendas via Internet está limitada a algumas poucas hipóteses. Um dos argumentos que vem sendo utilizado para justificar este procedimento nos Estados Unidos é o de que a Internet cria comércio, na medida em que certos tipos de transações se tornam mais acessíveis.

Não tributar as operações através do comércio eletrônico, como atualmente acontece nos Estados Unidos, resulta em alguns efeitos particulares de distribuição. Quem tem acesso à Internet, principalmente em países em desenvolvimento como o Brasil, são, em geral, pessoas de renda mais alta. A isenção da tributação seria, assim, regressiva do ponto de vista distributivo, pois os pobres têm menor acesso a este meio de comunicação - o princípio da justiça tributária, portanto, seria afetado.<sup>19</sup>

Como se vê, o mundo ainda não se adaptou totalmente a essas mudanças no que diz respeito à ótica financeira e tributária. Não é só o Brasil que engatinha e esboça possíveis soluções, mas o olhar no âmbito internacional é importante, já que

---

<sup>18</sup> GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Novas formas de comércio internacional. O comércio eletrônico. Desafios ao direito tributário e econômico. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3122>>. Acesso em: 20/01/2015.

<sup>19</sup> SAMPAIO, Anderson Peixoto; LINO, Ângelo Dourado Cruz; SANTOS FILHO, João Melo dos; SILVA, Marcelo Mattedi e. O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO: uma análise sob a ótica do ICMS. Salvador, s.d. Disponível em: [http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia\\_anderson\\_angelo\\_joao\\_marcelo.pdp](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_anderson_angelo_joao_marcelo.pdp). Acesso em: 20/05/2014

não temos o melhor formato tributário – reflexo disso são os inúmeros e altos percentuais de impostos que nos oneram, enquanto que, em outros países, há menos impostos, com percentuais de tributação menores e muito mais eficientes se compararmos o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) desses países com o nosso.

## 5 LEGISLAÇÃO CRIADA PELOS ESTADOS

Neste ponto é importante destacar o que alguns Estados praticaram a fim de suprir a problemática exposta e continuar arrecadando.

Inconformados com a situação que pendia, os entes federados buscaram apoio no legislativo interno para criar Lei que obrigasse o consumidor final a contribuir para o ICMS do Estado, no entanto, o Supremo Tribunal Federal tem pacificado o entendimento de que essas Leis não encontram guarida constitucional, sendo criadas ao arrepio da Carta Magna.

Mesmo assim, a exemplo, os Estados do Acre, Mato Grosso, Piauí, Pará criaram Leis contrárias ao preceito constitucional levantando outra discussão, já explanada nesse trabalho: a bitributação.

A título de exemplo, temos conhecimento do Decreto Estadual nº 79/2011<sup>20</sup> publicado pelo Estado do Pará, dispondo sobre a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final de forma não presencial no estabelecimento do remetente, *in verbis* o art. 1º:

Art. 1º Fica atribuída ao remetente, na condição de substituto tributário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento, em favor do Estado do Pará, da parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Como já apontado em linhas volvidas, o posicionamento do STF é que apesar de necessária e urgente a regulamentação dessa operação, isso não é suficiente para que se reconheça a validade de normas criadas em confronto com a Carta Magna – os Estados estão se autotutelando, invadindo, inclusive a competência tributária para criar e legislar sobre impostos.

### 5.1. Teoria da ilegalidade reversa

A teoria da ilegalidade reversa está no fato de ser notável que as Leis criadas pelos Estados, para arrecadar ICMS de forma arbitrária, são ilegais/inconstitucionais, no entanto, mesmo a par disso, a primeira vista vemos que

---

<sup>20</sup> Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Decreto Estadual nº 79/2011. Disponível em: <http://www.alepa.pa.gov.br/alepa/arquivos/bleis/leis083228.pdf>. Acesso em: 17/05/2012.

os consumidores são prejudicados com essa situação, pois desembolsam duas vezes um imposto, recaindo na bitributação.

Por outro lado, esses mesmos consumidores prejudicados também são beneficiados, pois o Estado passa a agir como guardião daquela receita que poderia estar sendo perdida. Ao arrecadar, mesmo que irregularmente o ICMS, esses Estados garantem retorno à população em forma de melhorias dando a seus administrados uma melhor qualidade de vida.

Não se pretende aqui criar uma nova teoria; esse pensamento se extrai do próprio raciocínio lógico da situação, querendo acreditar que a intenção dos Estados em arrecadar o ICMS a qualquer custo é para convertê-lo em melhorias para seus naturais – melhorias para um bem comum –, qualquer que sejam elas (educação, saúde, lazer, segurança etc) visto se tratar de tributo não vinculado a um fim ou contraprestação específica do Estado.

## 5.2. Projetos de lei e emendas no congresso

Transitam em ambas as Casas do Congresso, projetos de Leis que dispõem sobre comércio eletrônico.

Na Câmara dos Deputados caminha o Projeto de Lei nº 4.906/2001, apresentado em 21/06/2001 pelo Senador cearense, Lúcio Alcântara – PSDB. Este dispõe sobre o comércio eletrônico, especificamente sobre a validade jurídica do documento eletrônico e da assinatura digital, regula a certificação digital, instituiu normas para as transações de comércio eletrônico e dá outras providências<sup>21</sup>.

No Senado, também transita projeto que dispõe sobre comércio eletrônico, o PLS – Projeto de Lei do Senado nº 672/1999, igualmente de autoria do Senador Lúcio Alcântara, apresentado em 13/12/1999<sup>22</sup>, no entanto esse projeto também não versa sobre o comércio relativo à venda de bens via eletrônica.

Ambos os projetos foram omissos sobre matéria de incidência de ICMS nas compras “on line”.

---

<sup>21</sup> Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições – PL 4906/2001. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=29955> – Acesso em: 15/05/2015.

<sup>22</sup> Senado Federal. Atividade Legislativa – Projeto de Lei do Senado nº 672, de 1999. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=42793](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=42793) – Acesso em: 15/05/2015.

No intuito de solucionar a omissão, o Deputado Federal Efraim Filho, do DEM/PB, apresentou junto a Câmara dos Deputados, em 03/02/2011, o PLP - Projeto de Lei Complementar 03/11<sup>23</sup> que aborda especificamente o tema em discussão, confira a ementa e indexação, respectivamente:

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2011.

Dispõe sobre a incidência do ICMS em operações interestaduais com mercadorias e bens efetuadas por meio da Internet ou por qualquer outro meio.

Alteração, LEI KANDIR, contribuinte, ICMS, pessoa física, pessoa jurídica, aquisição, mercadoria, bens, internet, origem, Estados.

Na justificação do Projeto, verifica-se a preocupação com o equilíbrio financeiro entre os Estados, e a proteção do consumidor e comércio. Assim, vale transcrever parte da louvável ponderação feita nessa justificativa, *verbis*:

O extraordinário **crescimento do número de transações comerciais interestaduais efetuadas por meio da Internet** nos últimos anos **acirrou a disputa entre os Estados**.

Tal disputa decorre da cobrança do ICMS pelos Estados de origem, **onde estão concentradas as indústrias e os centros de distribuição, como é o caso de São Paulo, em detrimento dos destinatários**, principalmente, os Estados do Nordeste brasileiro.

Nesse contexto, com a apresentação do presente Projeto de Lei Complementar, pretendemos **equilibrar a concorrência entre as empresas locais e as que se utilizam da Internet (lojas “pontocom”)**, especialmente no ramo de eletroeletrônicos, **protegendo o consumidor e o comércio como um todo**.

Também, com a repartição do ICMS entre o Estado de origem e o de destino das mercadorias ou bens, estamos **contribuindo para a redução das desigualdades sociais e regionais**, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, insculpido no art. 3º, III, Constituição.

A **perda de arrecadação por parte dos Estados destinatários vem levando alguns deles a editarem leis instituindo a cobrança do ICMS** na entrada das mercadorias adquiridas em outros Estados. **Esse fato caracteriza bitributação**, elevando a carga tributária do setor.

Sem a solução definitiva do problema por meio de Lei Complementar, cada vez mais **Estados tenderão a adotar medidas protecionistas e quem certamente sairá perdendo será o consumidor final**, pois o aumento dos preços será inevitável. (sem destaque no original)

No entanto, mesmo que aparentemente essa parecesse ser a solução da problemática, o Deputado autor do projeto requereu a retirada de tramitação do PLP 03, de 2011, pois observou-se que uma alteração na Lei Complementar LEI KANDIR, não iria prosperar, visto que, a norma que determina que o ICMS seja cobrado totalmente na origem, nas compras por não contribuintes, é constitucional e,

<sup>23</sup> Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições – PLP 3/2011. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=491006> – Acesso em: 15/05/2015.

somente poderá ser alterada através de proposta de Emenda Constitucional, nos moldes estabelecidos no art. 60 da CF.

Partindo desse pressuposto, o Deputado Assis de Carvalho – PT/PI ingressou com a PEC nº 71/11 junto a Câmara. A proposta visa acrescentar a alínea “c” ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para determinar que seja adotada a alíquota interestadual quando o destinatário não for contribuinte do imposto e a operação se der sem a presença física deste no Estado de origem.

Sobre a mesma matéria, tramitam no Senado, conjuntamente, as PECs nº 56, 103 e 113 todas de 2011, respectivamente de autoria dos senadores Luiz Henrique da Silveira (PMDB-SC), Delcídio Amaral (PT-MS) e Lobão Filho (PMDB-MA).

Pouco antes da edição final do presente trabalho, as PECs 56, 103 e 113, que tramitavam apensadas, transformaram-se em PEC 197/2012 quando remetidas à Câmara do Deputados e lá foi aprovada pelo quórum satisfatório, ocasião em que em 17/04/2015 foi publicado no DOU a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

Portanto, após muito debate sobre a matéria e após incansáveis entraves dos “Estados consumidores” que buscavam sua parcela de arrecadação no ICMS, referida Emenda Constitucional surge com a promessa de resolver esse imbróglio, apresentando alteração ao art. 155 da CF que passou a vigor da seguinte forma:

"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, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - 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;

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

## 6. POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

É de extrema importância apreciarmos qual posição a Suprema Corte tem adotado sobre o tema, no intuito de avaliar possíveis situações inconstitucionais que possam pender sobre o caminho até uma solução pacífica e segura para o tema.

O Supremo Tribunal Federal julgou, em 17/09/2014, o RE 680089 que discutia sobre a constitucionalidade do Protocolo 21/2011 que pretendia acabar com a problemática do ICMS no *e-commerce* e assegurar aos Estados de destino parcela na arrecadação do referido imposto, ocasião em que foi declarada a inconstitucionalidade da norma - confira importante parte da decisão do Exmo. Ministro relator Gilmar Mendes:

“[...]Ocorre que, nos últimos anos, o expressivo crescimento das vendas por meio do comércio eletrônico modificou consideravelmente o perfil das transações tributadas, com repercussões importantes no quadro de partilha de receitas. Tornaram-se cada vez mais frequentes as transações celebradas de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou em showroom, entre empresas situadas em um Estado (de origem) e consumidores finais não contribuintes de ICMS residentes em outros Estados (de destino).

E, segundo a regra do art. 155, §2º, VII, “b”, nessas situações, a venda faz-se diretamente ao consumidor situado em outro Estado, cabendo a cobrança do tributo exclusivamente à unidade federativa de origem, ou seja, aquela em que está situado o estabelecimento comercial responsável pelo envio da mercadoria, e nada é devido ao Estado de destino, que não faz jus a qualquer sorte de partilha da arrecadação nessa situação.”

Essa mudança de contexto, imprevisível ao tempo da edição da Constituição Federal de 1988, repercute hoje negativamente na arrecadação dos Estados – especialmente os localizados nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste –, que se viram completamente aliados da possibilidade de tributação dessas operações.

Daí a edição da norma cuja constitucionalidade ora se debate. De fato, com algum esforço de simplificação, pode-se afirmar que o Protocolo ICMS n. 21/2011 foi celebrado com o propósito de alterar esse quadro. Pretendeu-se, por meio das regras nele previstas, conferir às aquisições de mercadorias de forma não presencial destinadas a consumidores finais não contribuintes tratamento semelhante ao previsto na alínea “a” do art. 155, § 2º, VII, em vez do tratamento previsto na alínea “b”, que é menos favorável aos Estados-membros destinatários, que nada recebem nessa operação.

Em outras palavras, trata-se de assegurar também aos Estados de destino parcela da arrecadação tributária incidente nessa operação.

[...]Essa necessidade, no entanto, não é, por si só, razão para que se reconheça a validade da norma impugnada.

Não se pode superar o vício de inconstitucionalidade que decorre da evidente contradição entre o teor do art. 155, §2º, VII, da Constituição Federal e o disposto Protocolo ICMS n. 21/2011. Sim, porque o Protocolo determina que se cobre a parcela devida na operação interestadual – a diferença de alíquota –, em operação que, nos termos do art. 155, §2º, VII, “b”, sujeita-se apenas à alíquota interna, visto que destinada a consumidor final não contribuinte.

[...]Assim, minha conclusão é no sentido da inconstitucionalidade do

Protocolo ICMS n. 21, de 1º de abril de 2011, pela afronta ao art. 155, § 2º, VII, “b”, e VIII, da Constituição Federal de 1988.”<sup>24</sup>

Como se pode perceber, o STF, apesar de declarar inconstitucional o Protocolo 21/2011, entendia o apelo dos Estados e a delicadeza do tema, visto que importante arrecadação estava sendo perdida pelos Estados eminentemente consumidores, contudo, como guardião da Constituição, não poderia deixar de decidir a favor da Carta Magna, já que o Protocolo feria nitidamente o texto constitucional.

O inconformismo da Suprema Corte era notável, no entanto, como os próprios Ministros já salientaram em outros julgados, não caberia a eles resolver tamanho impasse com a simples edição de jurisprudências e súmulas – os mesmos temiam que o Supremo exercesse o papel de constituinte derivado, pois entendiam que a problemática era é caso de emenda constitucional e caberia ao Congresso estudar e propor uma solução adequada.

E assim foi feito!

Com a decisão acertada do STF naquele momento e o apelo pela celeridade de votar a PEC que alterava o art. 155 da CF, caminhou mais rápido, no Congresso Nacional, o processo legislativo da proposta à emenda e com isso tivemos publicado em 17/04/2015, no DOU, a Emenda Constitucional 87/2015 que promete resolver de vez essa problemática – torçamos para isso –, confira-se a ementa da E.C.:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre 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 que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Assim, fica certo que, pela recentíssima edição da Emenda Constitucional 87/2015, ainda não é possível aferir se essa proposição será suficiente para a resolução da tributação do ICMS nas compras *on line* – apenas com cotidiano prático e temporal poderemos afirmar se a problemática aqui exposta foi ou não

---

<sup>24</sup> Supremo Tribunal Federal. Acórdão Recurso Extraordinário RE 680089. Disponível em: <http://www.stf.ius.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+680089%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 29/05/2015.

superada, antes disso, cumpre-nos aguardar e torcer para que nossos legisladores tenham feito um bom trabalho técnico, e extirpado qualquer lacuna evidente.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da problemática apresentada neste trabalho, no que se refere a discussão e polêmica levantada acerca da incidência do ICMS nas compras efetuadas de forma não-presencial, verifica-se que o comércio eletrônico surge como figura atípica no ordenamento jurídico pátrio.

Os Estados têm perdas financeiras e dificuldades para encontrar uma solução que, até a publicação da EC 87/2015, era desconhecível, posto que o legislador não preparou ou não previu os entraves que a evolução do comércio poderia carregar. No meio desse imbróglio, a saída achada pelos entes públicos foi passar por cima de preceitos constitucionais e criar Leis estaduais que buscavam diminuir essa problemática.

Objetivou-se aqui demonstrar de forma cautelosa e objetiva as mudanças que a “revolução digital”, por meio da internet, possibilitou ao mundo dos negócios, e juntamente com essas mudanças entender quais os entraves a serem superados.

Cediço que a Internet teve e tem um papel importante nessa mudança, através dela surgiram novas alternativas de negócios, a distância entre os mercados desapareceu, muitas atividades ganharam flexibilidade e rapidez e novas formas de pagamentos surgiram. De fato, nenhuma revolução anterior ocorreu tão rápida em tal proporção, e talvez justamente isso tenha desencadeado o problema ora explanado.

O primeiro capítulo mostrou, além de fazer uma explanação sobre os aspectos gerais do direito tributário, como ocorre a bitributação e onde ela surge na ótica do comércio eletrônico.

No entanto, seria inútil ingressar no tema aqui discutido sem antes analisar e conhecer o que é o ICMS, suas características de ser um tributo, um imposto, ser não cumulativo, seletivo; quais as hipóteses de sua incidência e porque os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituí-lo – ressalvadas as exceções em que a União pode interferir – (foi o que cuidou de tratar o segundo capítulo). A partir daí, extraiu-se a importância desse imposto e os prejuízos que ele pode causar na economia de um Estado caso seja deixado de ser arrecadado.

É imperioso entender como funciona o comércio eletrônico. Esse mercado que ascendeu os olhos de empresários e consumidores trouxe consigo peculiaridades até então desconhecidas, as quais os usuários souberam se adaptar. Nesse contexto surgiram as “empresas ponto com” – aquelas assim conceituadas por serem empresas que atuam no mercado eletrônico, comercializando produtos e serviços via internet – e transformaram a rede mundial de computadores em uma corrida financeira eletrônica. O assunto foi objeto de análise no capítulo três que discorreu também acerca do surgimento da internet no mundo e no Brasil, situando o leitor no contexto histórico.

O ordenamento jurídico pátrio não conseguiu acompanhar essa rápida evolução, tendo como consequência consumidores e Estados insatisfeitos e sem rumo para saber onde amparar suas indignações já que não há Lei específica que guarde o tema sobre a incidência do ICMS nas compras on line.

Os Estados, com medo de sofrer mais perdas, se anteciparam e editaram Leis sobre a incidência desse imposto nas compras feitas por meio não-presencial. No entanto, essa solução não tem sido pacífica e tem tido um caráter temporário, pois o Supremo Tribunal Federal vem se manifestando no sentido de declará-las inconstitucionais. A exemplo, temos os Estados do Piauí e Paraíba que tiveram suas Leis declaradas inconstitucionais em sede de ADIN.

Em meu considerável conhecimento obtido sobre o tema, na busca de melhor explaná-lo ao leitor, corroboro com o entendimento do STF acerca da notável inconstitucionalidade dessas Leis. A contradição à Constituição Federal é notável, sendo a única saída alterar o texto da Carta Constitucional e isso só é viável por meio de Emenda à Constituição – como foi bem feito a partir da edição da EC 87/2015.

Por outro lado, mesmo acreditando que essas Leis são inconstitucionais, não podemos deixar de ver o outro lado da moeda. Quero dizer que, mesmo diante de tal irregularidade, se os Estados ficassem a mercê do Legislativo teriam prejuízos irreversíveis, pois deixariam de arrecadar milhões por ano.

Temos que ter em mente o pensamento reverso: os consumidores estão sendo prejudicados com essas Leis, no entanto ao mesmo tempo são beneficiados,

pois esse dinheiro que estava sendo arrecadado irregularmente era, em tese, convertido em melhorias à população.

Ante esse imbróglio, a saída aconselhada pelo STF foi provocar o Legislativo, clamar por uma tramitação rápida desses Projetos legislativos e torcer para que o legislador conseguisse entender os três lados (Estados, consumidores e empresários) e editasse a mais harmoniosa solução.

Incentivos para que os Estados, hoje considerados eminentemente consumidores se tornem Estados exportadores, também é uma saída a longo prazo. O incentivo ao comércio local geraria mais emprego e renda a esses Estados atualmente desfavorecidos com essa ótica comercial.

Entretanto, pouco antes de concluir o presente trabalho, os clamores foram ouvidos pelo legislativo e a Emenda Constitucional nº 87/2015 surge com a responsabilidade de tentar botar fim a todos esses entraves econômicos, políticos e sociais que o *e-commerce* desencadeou.

## REFERÊNCIAS

Acórdãos: RE 67.844, RTJ 53/191; RE 70.613 – SP, RTJ 58/360; RE 70.538 – GB, RTJ 58/665; RE 74.363 – SP, RTJ 64/232. *In*: HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Atlas.

ADAMS, Luís Inácio. Parecer apresentado pela Advocacia Geral da União à ADIN 4713, em 25/02/2013. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/protocolo-icms-21-manifestacao-agu.pdf>. Acesso em: 14/12/2015.

ALBERTIN, Alberto Luiz. **O Comércio Eletrônico evolui e consolida-se no mercado brasileiro**. Revista de Administração de Empresas – RAE, São Paulo, v.40, n.4

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet: Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Acessado em: 04/10/2014.

Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Decreto Estadual nº 79/2011. Disponível em: <http://www.alepa.pa.gov.br/alepa/arquivos/bleis/leis083228.pdf>. Acesso em: 17/05/2012.

BORBA, Luiz Edmundo Celso. **A Tributação, Eletrônico-Digital, levando-se em Conta o ICMS: algumas provocações acerca do fato gerador e do fundo de comércio virtual, com base no hodierno Estado de conhecimento**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Artigo – Estadual – 2008/167. Acesso em: 17/09/2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 6ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 1197.

Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições – PL 4906/2001. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=29955> – Acesso em: 15/05/2015.

Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições – PLP 3/2011. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=491006> – Acesso em: 15/05/2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: direito de empresa**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 50.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Novas formas de comércio internacional. **O comércio eletrônico. Desafios ao direito tributário e econômico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3122>>. Acesso em: 20/01/2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 295.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 56.

MARTINS, Ives Gandra. Disponível em: <[http://www.lawmanager.com.br/manager/clientes/8/arquivos/ICMS\\_%20GUERRA%20FISCAL.pdf](http://www.lawmanager.com.br/manager/clientes/8/arquivos/ICMS_%20GUERRA%20FISCAL.pdf)>. Acesso em: 29/09/2014.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NIELSEN IBOPE. Número de pessoas com acesso à Internet no Brasil supera 120 Milhões. Disponível em: <http://www.nielsen.com/br/pt/press-room/2014/Numero-de-pessoas-com-acesso-a-internet-no-Brasil-supera-120-milhoes.html>. Acessado em: 15/05/2015.

Ordem dos Advogados do Brasil. STF acolhe adin da oab e susta lei que tributa com icms compras via internet. Disponível em: <http://www.oab.org.br/noticia/23494/stf-acolhe-adin-da-oab-e-susta-lei-que-tributa-com-icms-compras-via-internet>. Acesso em: 26/05/2015.

SAMPAIO, Anderson Peixoto; LINO, Ângelo Dourado Cruz; SANTOS FILHO, João Melo dos; SILVA, Marcelo Mattedi. **O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO: uma análise sob a ótica do ICMS**. Salvador, s.d. Disponível em: <[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia\\_anderson\\_angelo\\_joao\\_marcelo.pdp](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_anderson_angelo_joao_marcelo.pdp)> Acesso em: 20/05/2014.

Supremo Tribunal Federal. Acórdão Recurso Extraordinário RE 680089. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+680089%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 29/05/2015.

Senado Federal. Atividade Legislativa – Projeto de Lei do Senado nº 672, de 1999. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=42793](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=42793) – Acesso em: 15/05/2015.

Supremo Tribunal Federal. Inteiro teor do Acórdão Recurso Extraordinário 680.089. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 26/05/2015.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.