MAKI MINATO

GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

São Paulo - SP

2014

MAKI MINATO

GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

São Paulo - SP

2014

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Serviço de Biblioteca e Documentação

Minato, Maki

Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico / Maki

Minato; orientador Paulo Celso Bergstrom Bonilha --
São Paulo, 2014.

169 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2014.

1. Tributário. 2. ICMS. 3. Guerra Fiscal. 4.
Comércio Eletrônico. 5. Federalismo. I. Celso
Bergstrom Bonilha, Paulo, orient.

MAKI MINATO

Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico

Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha

São Paulo,

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos ao Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha pela orientação segura e constante no decorrer dos últimos três anos.

Aos professores do Largo São Francisco, Gerd Willi Rothmann, Paulo Ayres Barreto e Heleno Taveira Torres, agradeço pelas valiosas lições durante as disciplinas do mestrado e pelas importantes contribuições na banca de qualificação.

Obrigada às minhas queridas amigas da faculdade, Maria Luiza Oliveira Silveira, Milene Cristina Santos e Renata Gomes da Silva, pelas colaborações na elaboração dessa dissertação.

Meu reconhecimento também aos colegas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em especial ao incentivo de Valério Pimenta de Moraes.

Agradeço meus pais e meus irmãos pelo alicerce durante toda a vida.

Ao meu esposo, Hideo, minha imensa gratidão pela compreensão e apoio em todos os momentos.

RESUMO

Maki Minato. Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico. 2014. 169 folhas. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

Este trabalho tem por objetivo analisar as disputas entre os estados envolvendo a tributação pelo ICMS das operações de circulação de mercadoria contratadas pela internet. Apesar da extensa disciplina sobre o tributo na Constituição Federal de 1988, intensificam-se os conflitos entre os estados em torno do ICMS. No caso do comércio eletrônico, a internet impulsiona o aumento das operações de compra e venda realizadas de forma remota. Tendo em vista que o parâmetro de origem foi adotado pela Constituição Federal na tributação das operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, alguns estados sustentam que o crescimento do comércio eletrônico influencia no equilíbrio horizontal da arrecadação do ICMS. Com base nesse argumento, editaram legislações estaduais e firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011 para exigir a cobrança de adicional do imposto na entrada das mercadorias em seus territórios. 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. Por fim, serão examinadas as propostas para a solução deste conflito entre os estados.

PALAVRAS-CHAVE: TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. COMÉRCIO ELETRÔNICO. FEDERALISMO. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011.

ABSTRACT

Maki Minato. Fiscal War: ICMS and Electronic Commerce. 2014. 169 pages. Master. Law, University of São Paulo, São Paulo, 2014.

The present work has the purpose of analyzing the disputes between Brazilian states regarding the taxation of electronic trade of goods. Despite of the extensive regulation of the Value –added tax on sales and services – ICMS – in the Federal Constitution of 1988, the conflicts between the states are still increasing. Regarding electronic commerce, the internet enhances the expressive development of transactions performed remotely. Considering that the Federal Constitution adopted the source of principle to tax interstate transactions destined to non-taxpayers, some states claim that the expansion of electronic commerce affects the horizontal balance of the collection of ICMS. Based on that, these states published laws and celebrated the ICMS Protocol n. 21/2011 to levy a tax in the entrance of goods purchased on-line. The present study will, at first, analyze the concept of electronic commerce, its modalities and business models. Then, the historical evolution of the taxation of trade of goods will be examined, as well as the characteristics of the Brazilian federalism that may justify the disputes between the states. Afterwards, the legitimacy of this new tax levy will be scrutinized, along with the fiscal incentives granted to virtual establishments. Finally, the propositions to solve this conflict between the states will be evaluated.

Keywords: Tax Law. ICMS. Fiscal War. Electronic Commerce. Federalism. ICMS Protocol n. 21/2011.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. COMÉRCIO ELETRÔNICO	12
1.1. O Comércio Eletrônico	12
1.2. As Modalidades de Comércio Eletrônico	17
1.3. Os Modelos de Negócio do Comércio Eletrônico	21
1.4. O Comércio Eletrônico no Direito Brasileiro	22
2. ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO	31
2.1. Breve Histórico da Tributação Estadual sobre as Operações de Circulação de Mercadorias	31
2.2. A Tributação do Comércio Eletrônico	37
2.3. Local da Operação e Conceito de Estabelecimento no Comércio Eletrônico	47
2.4. Tributação da Renda do Comércio Eletrônico e Noção de Estabelecimento Permanente	48
2.5. Local da Operação e Conceito de Estabelecimento para a Tributação das Operações de Circulação de Mercadoria contratadas pela internet	53
3. FEDERALISMO BRASILEIRO E GUERRA FISCAL	62
3.1. O Federalismo Brasileiro	62
3.2. A Discriminação de Competências Tributárias no Federalismo Brasileiro	65
3.3. As Guerras Fiscais	68
3.3.1. A Concessão Unilateral de Incentivos e Benefícios relativos ao ICMS e a Glosa de Créditos	73
3.3.2. A Guerra dos Portos	88
4. A GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO (“GUERRA FISCAL.COM”)	93
4.1. A Tributação das Operações Interestaduais destinadas a Consumidores Finais	93
4.2. A Guerra Fiscal sobre o Comércio Eletrônico	100
4.3. A Guerra Fiscal sobre o Comércio Eletrônico e os Princípios atingidos	105
4.3.1. Pacto Federativo	106
4.3.2. Princípios da Legalidade e da Anterioridade	108
4.3.3. Princípios da Igualdade, Não discriminação em razão da Origem ou Destino, Liberdade de Tráfego e Livre Concorrência	111

4.3.4. Segurança Jurídica	113
4.4. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal.....	116
4.5. Benefícios concedidos unilateralmente por estados da Federação para atrair o Fato Gerador do ICMS sobre o Comércio Eletrônico.....	121
5. PROPOSTAS PARA A SOLUÇÃO DA “GUERRA FISCAL.COM”	126
5.1. Repartição Infraconstitucional da Base De Cálculo.....	126
5.2. Equiparação do Adquirente não presencial a Contribuinte	128
5.3. Mudança do Conceito de Estabelecimento.....	129
5.4. Propostas de Emenda à Constituição e o Convênio ICMS nº 70/2014.....	131
CONCLUSÕES	138
BIBLIOGRAFIA.....	141
ACESSO ELETRÔNICO.....	164

TABELA DE GRÁFICOS E FIGURAS

Figura 1 - Evolução do Faturamento do Comércio Eletrônico	15
Figura 2 - Evolução do número de <i>e-consumidores</i>	16
Figura 3 - Categorias de produtos mais vendidos do comércio eletrônico.....	16
Figura 4 - Principais formas de comércio.....	17
Figura 5- Alíquotas do ICM - 1969 - 1990.....	33
Figura 6 - Participação relativa dos estados e regiões na arrecadação do ICMS.....	77

INTRODUÇÃO

No Brasil, a segurança jurídica em matéria tributária é garantida pela própria Constituição Federal, que estabeleceu um sistema constitucional tributário, demarcou as competências tributárias e estipulou limites à atuação do legislador pela previsão de imunidades, pelo reconhecimento de direitos e garantias fundamentais e pela fixação de regras legislativas em matéria de tributos.

Em relação aos impostos, a Constituição atribuiu a cada um dos entes da Federação a competência para a tributação de determinados signos presuntivos de riqueza. Aos estados e ao Distrito Federal, foi conferida a competência para instituição do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O imposto, embora seja estadual, apresenta feição nacional, tendo em vista que a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação não se restringem aos limites territoriais de um município, estado ou região, mas representam fenômenos com repercussão nacional.

Para manter a uniformidade do imposto e conferir segurança jurídica no exercício da competência tributária, a Constituição Federal dedicou diversos dispositivos ao ICMS e especificou as matérias que devem ser regulamentadas por meio de leis complementares e de resoluções do Senado Federal.

Além da preocupação quanto à uniformidade no exercício da competência tributária, as disposições constitucionais buscam tutelar o pacto federativo e evitar a “guerra fiscal”, que representa a disputa entre os entes subnacionais para atrair investimentos e aumentar a arrecadação tributária.

No entanto, apesar do esforço do Constituinte para manter a harmonia na aplicação do ICMS – principal fonte de receita tributária dos estados e do Distrito Federal – a arrecadação do imposto tem causado diversos conflitos entre as unidades da Federação.

O mais recente capítulo dessa competição entre os estados envolve o tributo incidente sobre as operações de compra e venda de mercadorias contratadas por meios não presenciais, especialmente a internet.

A internet impulsiona as vendas remotas por possibilitar que os consumidores adquiram produtos de empresas localizadas em qualquer lugar do país e do mundo, por meio do simples acesso ao site do fornecedor. A divulgação crescente da internet e o

desenvolvimento dos meios de pagamento e de entrega permitem que os consumidores comprem remotamente produtos em qualquer lugar do Brasil, não estando mais adstritos ao comércio local tradicional.

A Constituição Federal de 1988 adotou o critério de origem para definir o sujeito ativo do ICMS incidente sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Dessa forma, nessas operações, o tributo é devido integralmente ao estado de origem ou estado de produção, onde as mercadorias são produzidas, e não ao estado de destino ou estado de consumo, local em que se extingue a circulação.

Todavia, o desenvolvimento acentuado do comércio não presencial nos últimos anos provoca questionamentos quanto à adequação do contorno constitucional à nova realidade econômica.

A facilidade dos consumidores de adquirirem mercadorias em estados que não aqueles de sua residência pode repercutir na distribuição da arrecadação do ICMS, historicamente concentrada nos estados das regiões Sul e Sudeste. Isso porque a maior parte dos estabelecimentos virtuais e dos centros de distribuição está sediada nessas regiões, sendo devido a elas o imposto incidente sobre as vendas de mercadorias contratadas eletronicamente.

Os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste argumentam que a preferência do consumidor pelo comércio eletrônico, em detrimento do comércio tradicional, tem acentuado o desequilíbrio horizontal na arrecadação tributária, considerando-se que as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS beneficiam apenas o estado de origem.

Com base nesse argumento, alguns estados instituíram por meio de legislações estaduais e pela celebração do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, o “adicional de imposto” ou “adicional de ICMS” exigido por ocasião da entrada das mercadorias adquiridas de forma não presencial no estado de consumo.

A despeito de as operações serem tributadas pela alíquota interna no estado de origem, os signatários do Protocolo exigem o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual na entrada, em seus territórios, das mercadorias adquiridas eletronicamente por pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes do imposto. Essa exação dá ensejo à chamada “guerra fiscal.com” ou “guerra fiscal sobre o comércio eletrônico”.

Aqui está a questão central do presente trabalho: podem os estados e o Distrito Federal editar normas para exigir o recolhimento do ICMS na entrada em seus territórios de mercadorias compradas por meios não presenciais em outro estado e destinadas a não contribuintes do imposto?

Para responder a esta questão e a outras correlatas, analisaremos, inicialmente, o conceito de comércio eletrônico, suas modalidades e seus modelos de negócio. Examinaremos também a regulamentação dos contratos eletrônicos e do comércio eletrônico na legislação brasileira.

Quanto à tributação do comércio eletrônico pelo ICMS, será feito um breve exame da evolução histórica da tributação das operações de circulação de mercadoria para melhor compreensão das regras atuais, previstas na Constituição Federal de 1988. A internet e o comércio eletrônico suscitam debates entre os estados, países e organizações internacionais sobre a adequação dos parâmetros atuais para a tributação da renda e do consumo, assim como questionamentos sobre o local da operação e o conceito de estabelecimento. Para melhor compreensão desse tema, fontes estrangeiras foram consultadas.

Em seguida, trataremos da guerra fiscal e das características do federalismo brasileiro que justificam as disputas entre as pessoas jurídicas de Direito Público. A competição envolve os municípios, os estados e o Distrito Federal, e, em relação aos ICMS, tomou proporções assustadoras, demandando urgente solução do Poder Legislativo.

Quanto ao novo capítulo da guerra fiscal – a “guerra fiscal.com” –, as legislações estaduais e o Protocolo ICMS nº 21/2011, editados para a cobrança do adicional do imposto, assim como os princípios afetados pela nova exigência tributária, serão objeto de análise. Estudaremos também o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à legitimidade ou não da nova exigência tributária instituída com base nas legislações estaduais e no Protocolo ICMS nº 21/2011. Observaremos ainda outra faceta dessa guerra fiscal, consistente na concessão unilateral de benefícios e incentivos tributários por alguns estados da Federação para atrair os estabelecimentos virtuais.

Por fim, serão consideradas as alternativas para a solução dessa nova disputa entre os estados. Analisaremos os projetos de emenda constitucional e os projetos de lei complementar em trâmite perante o Poder Legislativo, além das soluções infraconstitucionais adotadas em casos semelhantes, como no faturamento direto dos veículos automotores e a repartição da base de cálculo no serviço de provimento de acesso à internet e nos serviços de comunicação não medidos e cobrados por períodos definidos.

O objetivo deste trabalho é trazer considerações sobre o mais recente capítulo da competição fiscal entre os estados, por meio do estudo de sua origem, suas causas e possíveis alternativas para solução.

1. COMÉRCIO ELETRÔNICO

1.1. O Comércio Eletrônico

Nos termos da Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995, do Ministério das Comunicações, internet é o nome genérico que designa o conjunto de redes, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, assim como os programas e dados contidos em tais máquinas¹.

Os usuários da internet acessam o site ou website, isto é, conjuntos de páginas eletrônicas que apresentam mensagens, sons, imagens e podem inclusive prestar serviços de correspondência eletrônica (e-mail), comunicação instantânea, redes sociais entre outros.

Segundo Marco Aurélio Greco², existem três tipos de sites: (i) os meramente passivos, que mostram imagens e mensagens e funcionam como veículos de divulgação; (ii) os canalizadores de mensagens, que recebem pedidos dos interessados e atuam como caixa de correspondência; e (iii) os sites inteligentes, que além de receberem pedidos e correspondências, podem instaurar relação com os interessados para responderem dúvidas sobre as mercadorias e as operações.

O autor afirma que os sites envolvem três planos de consideração: (i) o site em si mesmo, correspondente ao conjunto de instruções dirigidas à máquina para a execução de determinadas tarefas; (ii) o equipamento em que o site está gravado ou hospedado; e (iii) o conteúdo divulgado por meio do site. Esses planos podem envolver pessoas distintas – titular do site, proprietário do equipamento e responsável pelo conteúdo – que podem residir em diferentes países.

A internet aproxima pessoas ao redor de todo o mundo ao permitir a rápida comunicação entre os computadores conectados à rede a preços acessíveis³. Além disso,

¹ MELO, José Eduardo Soares de, Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 237.

² Estabelecimento tributário e sites na internet. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Bauru: EDIPRO, 2001, pp. 341-342.

³ Carlos Alberto Soto Coaguila assim pondera: “Uma das grandes descobertas no mundo da tecnologia e da informática é a internet, a rede das redes que permitiu a todas as pessoas do mundo se comunicarem em questão de segundos, e, do ponto de vista comercial, o instrumento que vem revolucionando a forma de fazer negócios com o mundo inteiro, já que mediante os meios eletrônicos se oferecem bens e serviços a um maior número de pessoas, levando à formação de numerosos contratos a custos menores”. Tradução de BINI, Edson L. M. O comércio eletrônico no Direito Peruano. In: DE LUCCA, Newton; FILHO,

como plataforma comercial, possibilita que empresas, mesmo aquelas de pequeno ou médio porte, ofereçam seus produtos a uma grande quantidade de potenciais consumidores, com baixos custos de divulgação.

O termo “comércio eletrônico”⁴ ou *e-commerce*, na realidade, compreende tanto a intermediação comercial de mercadorias físicas e digitais quanto a contratação e mesmo a execução de serviços no ambiente eletrônico. As transações são realizadas por intermédio do processamento e da transmissão de informações em sites, em correspondências eletrônicas (*e-mails*) e na comunicação instantânea em *chats*, enquanto as entregas podem ser efetivadas pelos meios tradicionais ou por meios virtuais.

A rede mundial de computadores é utilizada para facilitar a produção, a distribuição, a venda e até a entrega de mercadorias e serviços ao mercado⁵. No comércio eletrônico, as trocas de mensagens são realizadas com a utilização das tecnologias de informação, sem exigir significativa presença física das partes envolvidas⁶.

No presente trabalho, concentraremos nossa análise na parcela do comércio eletrônico relativa à comercialização de bens físicos, sem aprofundar o estudo em relação às vendas de produtos virtuais ou às prestações de serviço por meio da internet.

Antes mesmo do advento dos computadores e da internet, já ocorriam compras e vendas de forma não presencial, por meio de catálogos⁷, telefones, telemarketing, showroom. A despeito de não haver diferenças substanciais entre as vendas de mercadorias

Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 185-186.

⁴ Comércio eletrônico é “(...) o encontro de uma oferta de bens ou serviços que se exprime de modo audiovisual através de uma rede de telecomunicações e de uma aceitação suscetível de manifestar-se por meio de interatividade.”. ITEANU, Olivier. *Internet et le droit*. Paris: Eyrolles, 1996, p. 23. *Apud* WALD, Arnoldo. Um novo direito para a nova economia: os contratos eletrônicos e o Código Civil. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 18.

⁵ McLURE JR., Charles E. Taxation of electronic commerce in developing countries. Georgia State University, Atlanta, 2001. Disponível em <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ISP_CONFERENCES_BIRD_CONFERENCE_MCLURE.pdf>. Acesso em 30/08/2013.

⁶ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 32.

⁷ Para Rubén O. Asorey, o site cumpre função semelhante ao catálogo enviado pelo correio e não há diferença entre o comércio eletrônico de bens móveis com relação às vendas telefônicas (El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro; TORRES, Heleno Taveira (org.). Impuestos sobre el comercio internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, p. 838). Jonathan Barros Vita, por sua vez, considera que a venda pela internet se distingue da venda por catálogo, aproximando-se da venda porta a porta. O site deveria ser considerado um estabelecimento virtual, que se desloca até a residência dos consumidores (O ICMS no comércio eletrônico pós-protocolo Confaz 21/2011: uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento. Revista de Direito Tributário Atual n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, p. 436).

pela internet em relação às demais modalidades remotas, o comércio eletrônico apresenta destaque pelo volume e pela velocidade de expansão dos negócios.

A internet propicia também a redução do número de intermediários e o protagonismo do consumidor. Como já alertava Marco Aurélio Greco⁸ em 2001, verifica-se atualmente o fenômeno da mobilidade do consumo, com a mudança de comportamento do consumidor. Os usuários não apenas consomem os produtos que lhe são entregues pela cadeia de produção e de distribuição, mas buscam as mercadorias e os serviços que lhes interessam dos fornecedores que ofereçam as melhores condições, de forma direta, sem a presença de intermediários.

Em muitas situações, a distância entre o fornecedor e o consumidor passou a ser irrelevante, residindo a decisão sobre o vendedor ou prestador nos fatores preço e tempo de entrega⁹. Há uma mudança no papel do consumidor, que deixa de receber informações apenas de forma passiva e passa a coletar dados no processo de aquisição, participando de forma ativa no mercado¹⁰.

No Brasil e no mundo, cresce a cada ano o número de consumidores virtuais e de estabelecimentos que ofertam mercadorias on-line, impulsionados pela difusão do acesso à internet¹¹, pelo amadurecimento da estrutura de varejo on-line e pela consolidação dos meios de pagamento e de entrega. Com mais compradores e vendedores, as operações de compra e venda de mercadorias realizadas por meio da internet são cada vez mais numerosas.

Ainda não há dados oficiais sobre o comércio eletrônico no Brasil, pois as notas fiscais relativas às vendas de mercadorias são emitidas com a descrição da operação,

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet. In: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 170-171.

⁹ A mudança de comportamento do consumidor é apontada também por KRAKOWIAK, Leo; KRAKOWIAK, Ricardo, Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. In: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 62.

¹⁰ ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: modelo, aspetos e contribuições de sua aplicação. 4ª ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2002, p. 49.

¹¹ Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2011, 77.700.000 (setenta e sete milhões e setecentas mil) pessoas com 10 anos ou mais de idade acessaram a internet no período de referência de 3 (três) meses. Esse contingente equivale a 46,5% (quarenta e seis inteiros e cinco décimos por cento) do total da população brasileira com 10 (dez) anos ou mais de idade. A pesquisa mostra que o percentual da população com acesso à internet mais que dobrou desde 2005, visto que, naquele ano, apenas 20,9% (vinte inteiros e nove décimos por cento) da população tinham acesso à rede mundial de computadores. Disponível em <ftp://ftp.ibge.gov.br/Acesso_a_internet_e_posse_celular/2011/PNAD_Inter_2011.pdf>. Acesso em 22/06/2013.

porém nem todos os estados exigem um código específico (Código fiscal de operações e prestações – CFOP) para as transações realizadas no ambiente virtual.

A legislação atual tampouco obriga a empresa a inscrever de forma segregada o estabelecimento que realiza as vendas remotas e inexistente código na classificação nacional de atividades econômicas (CNAE) específico para o comércio eletrônico. Dessa forma, não é possível discriminar as operações de compra e venda realizadas pelas lojas físicas daquelas contratadas por meios eletrônicos, ressaltando-se que as empresas podem atuar de forma mista, combinando os canais de venda tradicionais com a internet.

Por inexistir mensuração oficial do comércio eletrônico, assumem importância estimativas realizadas por entidades não governamentais, como as divulgadas pelo E-bit, que recolhe dados diretamente com os compradores on-line e gera informações para os lojistas, além de prover a certificação das lojas virtuais para aumentar a confiança do consumidor on-line e facilitar suas decisões.

Desde 2001, a E-bit divulga relatórios periódicos analisando a evolução do comércio eletrônico, além das tendências e das estimativas para o setor de varejo virtual¹². De acordo com a 29ª edição do Webshoppers¹³, relatório disponibilizado pela E-bit ao mercado em 2013, o comércio eletrônico de varejo no Brasil teve um crescimento nominal de 28% (vinte e oito por cento) em relação ao ano anterior, fechando o ano com faturamento de R\$ 28,8 bilhões (vinte e oito bilhões e oitocentos milhões de reais):

Figura 1 - Evolução do Faturamento do Comércio Eletrônico

Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

¹² A organização elabora estudos sobre o varejo digital desde 2001. Os relatórios estão disponíveis no site <<http://www.ebit.com.br/webshoppers#>>. Acesso em 13/11/2014.

¹³ Conforme a 29ª edição do Webshoppers, disponível em <<http://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em 01/10/2014.

Além do crescimento vertiginoso no faturamento, houve acentuada evolução no número de consumidores participantes do comércio eletrônico no país, os chamados “*e-consumidores*” ou consumidores virtuais, conforme o quadro abaixo:

Figura 2 - Evolução do número de e-consumidores

**Evolução do número de e-consumidores – em milhões
(Já fizeram pelo menos uma compra online)**

Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

O relatório informa ainda as categorias de produtos mais vendidos no mercado virtual brasileiro em 2013:

Figura 3 - Categorias de produtos mais vendidos do comércio eletrônico

Top 10 categorias mais vendidos (em volume de pedidos)

Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br) – Período: 2013

Segundo a pesquisa, a categoria “moda e acessórios” lidera o ranking de produtos mais vendidos, seguida por “cosméticos e perfumaria” e “eletrodomésticos”. As categorias “livros, assinaturas e revistas” e “produtos de informática” ocupam o quarto e o quinto lugar, respectivamente, no ranking elaborado pela E-bit.

Os relatórios divulgados pela E-bit indicam a evolução do faturamento do varejo digital, com número cada vez maior de e-consumidores e de estabelecimentos virtuais. As melhorias nas tecnologias de acesso à internet, a expansão das operações realizadas por dispositivos móveis como *smartphones* ou *tablets* e a maior proteção dos direitos do consumidor virtual devem auxiliar na expansão contínua do comércio eletrônico.

1.2. As Modalidades de Comércio Eletrônico

Em relação ao ambiente em que as transações são realizadas, o comércio eletrônico diferencia-se do comércio tradicional por não requerer a presença física do comprador e do vendedor em um mesmo local, bastando que ambos estejam conectados pela rede virtual. O adquirente, muitas vezes, não tem sequer contato físico com as mercadorias, ainda que tangíveis, devendo confiar nas especificações dos produtos expostos na vitrine virtual.

As principais formas de comércio são explicitadas no quadro abaixo, elaborado por Charles E. Mclure Jr.¹⁴:

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

Figura 4 - Principais Formas de Comércio

¹⁴ JR. MCLURE, Charles E.; CORABI, Giampaolo. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Buenos Ayres: Depama, 2000, p. 113. Apud TORRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Regime tributário do comércio eletrônico no Brasil. Interesse Público nº 33, Sapucaia do Sul, 2005, p. 177.

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

- a) business-to-business (B2B): operações de compra e venda ou prestações de 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);
- b) 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;
- c) business-to-Government (B2G): operações de comércio entre empresas e órgãos do governo realizadas por meio da internet¹⁵; e
- d) consumer-to-consumer (C2C): negociação de bens entre consumidores por canais virtuais.

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

Já o comércio eletrônico B2B, apesar do gigantesco volume¹⁶, não é alvo de divergências entre as unidades da Federação, uma vez que as regras constitucionais atuais já preveem a repartição do imposto entre os estados de origem e de destino em tais transações.

Quanto às operações de compra e venda realizadas entre não contribuintes por meio da internet – C2C –, essas transações não apresentam relevância no âmbito do ICMS porque não integram o campo de incidência do tributo. Nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, considera-se contribuinte a pessoa física ou jurídica que

¹⁵ A título de exemplo, mencionamos a Bolsa Eletrônica de Compras (BEC) implantada pelo Governo do Estado de São Paulo. Segundo informações extraídas do site <<https://www.bec.sp.gov.br/>>, acessado em 02/11/2014, a BEC: “É um sistema eletrônico para a negociação de preço de bens e serviços adquiridos pela administração pública direta e indireta do Estado de São Paulo, que permite ampla competitividade e igualdade de condições de participação a todos os usuários”.

¹⁶ O valor estimado das transações no B2B em 2012 é de R\$ 1 trilhão (um trilhão de reais) no Brasil, conforme dados do e-Consulting. Disponível em <http://www.e-consultingcorp.com.br>. Acesso em 22/06/2013.

realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria (art. 11 § 3º). Assim, as operações de compra e venda realizadas de forma esporádica e em volume que não caracterize intuito comercial não sofrem a incidência do ICMS.

O comércio eletrônico pode ainda ser classificado em¹⁷:

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

Por meio da digitalização, produtos e serviços tradicionais podem ser convertidos na forma digital e a entrega desses bens desmaterializados aos consumidores pode ser realizada por meios eletrônicos, sem a necessidade de deslocamento físico¹⁸.

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 outros¹⁹.

No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – “OCDE” (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), a difusão crescente do comércio de bens e serviços intangíveis ou não corpóreos tem sido estudada,

¹⁷ BARROS, Maurício. Breves reflexões sobre o ICMS no comércio eletrônico. GAIA, Fernando Antonio Cavanha; ANDRADE, José Maria Arruda (coord.). Cadernos de Direito Empresarial n. 9, São Paulo, 2013, pp. 8-9.

¹⁸ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no comércio eletrônico, p. 17.

¹⁹ A título de exemplo, mencionamos os seguintes estudos brasileiros relacionados à tributação dos bens intangíveis: (i) GERMANO, Livia de Carli. A tributação de músicas e vídeos comercializados na internet e entregues via download e streaming. Revista de Direito Tributário Atual n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 440-454; (ii) BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS e comércio de ‘mercadorias’ intangíveis via internet. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 88, 2003, pp. 66-72; (iii) TORRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Op. cit., pp. 182-184; (iv) KRAKOWIAK, Leo; KRAKOWIAK, Ricardo. Op. cit., pp. 63-75; (v), BARROS, Maurício. Breves reflexões sobre o ICMS no comércio eletrônico, pp. 9-16; (vi) CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org). Internet: O direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 168; (vii) JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org). Internet: O direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 279-294; (viii) MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 242-250.

especialmente no que tange à tributação da renda gerada por essas atividades, em razão da dificuldade de se atrelar o empresário e as mercadorias ou serviços a limites geográficos ou políticos.

Discute-se ainda se os negócios com bens intangíveis devem receber o tratamento tributário das prestações de serviço ou da compra e venda de mercadorias e se os princípios tradicionais podem ser aplicados à economia digital ou se há necessidade de desenvolvimento de novos preceitos²⁰.

Esse interessante tema não será abordado neste trabalho, 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.

No Brasil, a tributação do comércio direto ou on-line demanda discussões inclusive sobre o ente competente, tendo em vista que a tributação das operações de circulação de mercadoria e das prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação é realizada pelos estados, enquanto os municípios são competentes para onerar as prestações de serviço de qualquer natureza²¹. Além disso, a dificuldade de se estabelecer o local da saída das mercadorias intangíveis torna complexa a definição do sujeito ativo da obrigação tributária subjacente.

Para fins do presente trabalho, concentraremos nossa análise na tributação do comércio eletrônico B2C na modalidade indireta ou off-line pelo ICMS, especialmente o imposto incidente sobre as operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do imposto.

²⁰ A facilidade na conversão dos produtos informáticos no formato digital torna cada vez mais indesejada a segregação no tratamento tributário das mercadorias em relação aos serviços, conforme COCKFIELD, Arthur. *The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to traditional tax laws and principles*. Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdã, v. 56, n. 12, 2002, p. 607.

²¹ O Substitutivo adotado pela Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 31, de 2007, da Câmara dos Deputados, sugere que seja incluída a alínea 'c' no inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, dispondo que o ICMS incide também sobre operações com arquivos eletrônicos não elaborados por encomenda, inclusive que contenham imagem, som ou programas de computadores, ainda que transmitidos eletronicamente. Texto disponível no site <www.camara.gov.br>. Acesso em 05/11/2014.

1.3. Os Modelos de Negócio do Comércio Eletrônico

De acordo com a classificação feita pela organização *e-commerce.org.br*²², a internet abarca diversos “modelos de negócios”, isto é, diferentes padrões de formatação de empresas. Esses modelos de negócio da internet podem ser classificados nos seguintes grandes grupos:

- a) Comércio – envolve a comercialização de serviços ou produtos, com as seguintes variantes:
 - i. Comércio misto: canal de vendas misto entre lojas físicas e virtuais ou estabelecimento empresarial digital derivado²³. Os negócios que conjugam a atuação tradicional com a atividade virtual são também denominados de empresas “*click and mortar*”²⁴;
 - ii. Varejo virtual: lojas com atuação exclusiva pela internet ou estabelecimento empresarial digital originário²⁵;
 - iii. Comércio virtual puro: venda exclusiva de produtos ou serviços entregues on-line;
 - iv. Mercantil: empresas que realizam operações comerciais com outras empresas por meio da internet;
 - v. Mercantil direto: fabricantes de mercadorias que utilizam a internet como canal direto de venda para o consumidor final, reduzindo ou eliminando intermediários.
- b) Corretagem – fornece ambientes para aproximar anunciantes, fornecedores e compradores, com a cobrança de comissão sobre os negócios concretizados. São exemplos de corretagem os shoppings virtuais e os leilões on-line;

²² Disponível em <www.e-commerce.org.br>, site de divulgação do varejo virtual no Brasil. Acesso em 25/06/2013. A classificação apresentada pelo site é adotada por Maria Ivany Gomes Araújo *in* Análise dos aspectos conceituais e da carga tributária nas transações do comércio eletrônico: o caso do ICMS. Dissertação apresentada como exigência parcial a obtenção do título de Mestrado em Controladoria e Contabilidade na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002, p. 35 e ss.

²³ Classificação adotada por RIDOLFO, José Olinto de Toledo. Aspectos da valoração do estabelecimento comercial de empresas da nova economia. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 296-297.

²⁴ LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre o consumo, vendas e uso no comércio eletrônico. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da, WAISBERG, Ivo (org.). Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, p. 43. Em contrapartida, as empresas que atuam apenas no comércio tradicional físico são chamadas de empresas “brick and mortar”.

²⁵ RIDOLFO, José Olinto de Toledo, *ibid.*

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

Em relação ao comércio eletrônico B2C na modalidade off-line, objeto de estudo deste trabalho, os modelos de negócio relevantes são o comércio misto, o varejo virtual e o mercantil direto, já que as mercadorias podem ser vendidas por lojas tradicionais que possuem canal de vendas pela internet, por estabelecimentos que atuam exclusivamente no comércio eletrônico ou diretamente pelo fabricante ao consumidor.

1.4. O Comércio Eletrônico no Direito Brasileiro

O comércio eletrônico e os contratos eletrônicos não contam ainda com marco legal específico no Brasil²⁶, que não reproduziu ou implementou as orientações da Lei Modelo da Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional (*United Nations Commission on International Trade Law – “UNCITRAL”*) sobre o comércio eletrônico (*Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment*²⁷), de 1996, ou da Lei Modelo da UNCITRAL sobre Assinaturas Eletrônicas (*Model Law on Electronic Signatures and Guide of Enactment*), de 2001²⁸.

Esses modelos foram publicados com os objetivos de assistirem os países na elaboração de legislações sobre as alternativas às formas de comunicação, armazenamento e autenticação de informações baseadas no papel e de promoverem a uniformidade no tratamento legal das questões atinentes ao comércio eletrônico e à assinatura eletrônica²⁹.

Na Comunidade Europeia, a Diretiva 2000/31 do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu, de 8 de junho de 2000³⁰, foi editada com o propósito de assegurar a livre circulação dos serviços da sociedade da informação, assim como a proteção dos

²⁶ TORRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Op. cit., p. 173.

²⁷ Texto completo disponível em http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf. Acesso em 20/10/2014.

²⁸ Disponível no site <<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf>>. Acesso em 14/10/2014.

²⁹ Na Colômbia, em 1999, foi aprovada a Lei nº 572, regulando o comércio eletrônico. Cf. VILLAMIZAR, Francisco Reyes. Comércio eletrônico – recentes avanços jurídicos na Colômbia. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da, WAISBERG, Ivo (org.). Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 61-62.

³⁰ Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000L0031:EN:HTML>>. Acesso em 14/10/2013.

objetivos de interesse geral, especialmente a dignidade humana, a defesa do consumidor e a proteção da saúde pública³¹.

No Brasil, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 4.906/2001, ao qual estão apensados os Projetos de Lei nºs 1.483/1999³² e 1.589/1999³³, dentre outros, com propostas para a regulamentação do comércio eletrônico e do documento eletrônico. Inspirados na Lei Modelo da UNCITRAL sobre o comércio eletrônico, os projetos aguardam deliberação dos parlamentares³⁴.

No âmbito dos contratos, Newton de Lucca³⁵ especifica duas modalidades contratuais desenvolvidas com o avanço da internet: (i) os contratos informáticos, que têm por objeto os bens ou serviços de informática³⁶; e (ii) os contratos telemáticos, que utilizam os recursos dos telefones e da informática – telemática³⁷ – como meio de comunicação e de expressão da vontade. Contratos eletrônicos são esses negócios que fazem uso dos meios eletrônicos para a comunicação entre as partes.

A despeito de inexistir regulamentação específica sobre a validade do contrato eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro, com base no princípio de liberdade de forma previsto no artigo 107, do Código Civil de 2002³⁸, as declarações de vontade expressadas por meio eletrônico devem ser consideradas válidas, exceto naquelas hipóteses em que a lei expressamente exigir solenidade especial³⁹.

Na mesma linha, a Lei Modelo da UNCITRAL sobre o comércio eletrônico admite a validade e a exequibilidade dos contratos aperfeiçoados mediante mensagens eletrônicas (artigo 11), enquanto a Lei Federal de Assinatura Digital dos Estados Unidos da

³¹ DE LUCCA, Newton. Títulos e contratos eletrônicos: o advento da informática e suas consequências para a pesquisa jurídica. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); FILHO, Adalberto Simão. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 77-78.

³² O Projeto de Lei nº 1.483/1999 dispõe sobre a fatura eletrônica e a assinatura digital nas transações de comércio eletrônico.

³³ A proposição dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital.

³⁴ Conforme andamento consultado no site da Câmara <www.camara.gov.br>. Acesso em 14/10/2014.

³⁵ Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 19.

³⁶ Semy Glanz salienta 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. In Contratos eletrônicos. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, São Paulo, v.3, n.7, 2000, p. 16.

³⁷ A telemática é a técnica que trata da comunicação de dados entre equipamentos informáticos distantes um do outro, essencial ao sistema de comunicação remoto entre os computadores. Cf. OLIVEIRA, Júlio Maria de. Internet e competência tributária. São Paulo: Dialética, 2001, p. 120.

³⁸ Instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

³⁹ DE LUCCA, Newton. Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática, pp. 19-23 e 33.

América, de 2000 – *Electronic Signature Act* ou *E-sign* – prevê a equivalência funcional dos contratos eletrônicos⁴⁰.

Os contratos eletrônicos submetem-se às normas gerais aplicáveis aos contratos, mas há questões que requerem especial atenção, como aquelas que dizem respeito à imputabilidade e à validade das declarações de vontade, ao momento e ao local de formação do negócio realizado à distância, à prova do negócio^{41/42} e às formas de execução.

Quanto à validade das declarações de vontade manifestadas por meio eletrônico, foi editada a Medida Provisória nº 2.200-2, 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 punho⁴³.

A certificação digital é um instrumento desenvolvido pela tecnologia para assegurar a identidade dos agentes nas transações virtuais. Deve ser aliada às técnicas de criptografia⁴⁴ para garantir a confidencialidade das comunicações (não acesso a terceiros) e a integridade da mensagem (não corrompimento)⁴⁵.

Em relação ao momento e ao local de formação, sabe-se que nos contratos eletrônicos as partes geralmente não se encontram em um mesmo lugar físico. No entanto, a distância geográfica não basta para classificar esses instrumentos como contrato entre ausentes, devendo ser analisada a instantaneidade da comunicação e o tempo relevante

⁴⁰ SILVEIRA, Mariana C. Avanços recentes do comércio eletrônico nos Estados Unidos e no México. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da, WAISBERG, Ivo (org.). Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, p. 27. A autora relata ainda que a Conferência Nacional de Comissários aprovou e recomendou a Lei uniforme das transações eletrônicas “UETA”, que busca uniformizar a legislação dos estados americanos sobre a validade dos registros, assinaturas e contratos eletrônicos. A UETA seria mais abrangente que o *E-sign*, tratando de assuntos não regulamentados pela lei federal.

⁴¹ A despeito de inexistir regulamentação específica sobre a força probante dos documentos eletrônicos no Brasil, tais documentos devem ser admitidos, nos termos do artigo 332, do Código de Processo Civil, que aceita todos os meios de prova legais e moralmente legítimos. Cf. TUCCI, José Rogério Cruz. Eficácia probatória dos contratos celebrados pela internet. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 317.

⁴² A Lei Modelo da UNCITRAL sobre o Comércio Eletrônico dispõe em seu artigo 9º que a mensagem eletrônica não pode ser refutada como prova em razão apenas do formato eletrônico: “*In any legal proceedings, nothing in the application of the rules of evidence shall apply so as to deny the admissibility of a data message in evidence: (a) on the sole ground that it is a data message (...)*”.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira; CALENDO, Paulo. Op. cit., p. 175.

⁴⁴ Técnicas para codificar a mensagem, de forma que apenas o emissor e o receptor possam decifrá-la.

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 41-42.

entre a oferta e a aceitação⁴⁶. A categorização não deve ser feita *a priori*, mas pela análise do contrato concreto⁴⁷.

Desde o Código Civil de 1916⁴⁸ (art. 1081) e também no Código Civil de 2002 (art. 428, II), o contrato por telefone ou por meio de comunicação semelhante é considerado contrato entre presentes. Embora as partes estejam fisicamente distantes uma da outra, a pessoa ao telefone tem condições materiais de imediatamente aceitar ou rejeitar a oferta, razão pela qual a contratação é considerada entre presentes.

Nesse sentido, entendemos que a contratação por *chat* também deve ser considerada como contrato entre presentes, em razão da simultaneidade da comunicação, ainda que as partes não estejam no mesmo ambiente físico. Com base nessa classificação, a oferta deixa de ser obrigatória se, feita sem prazo, não for imediatamente aceita, nos termos do artigo 428, inciso I, do Código Civil de 2002.

Os contratos por *e-mails*, por sua vez, não apresentam a mesma interatividade, aproximando-se das contratações por correspondência, embora o tempo de envio das mensagens pela internet seja substancialmente inferior às tradicionais trocas de cartas. Como contrato entre ausentes, o negócio é aperfeiçoado pela expedição da aceitação pelo destinatário, conforme a teoria da expedição, adotada pelo Código Civil de 2002 em seu artigo 434.

Ricardo Luis Lorenzetti⁴⁹, ao comentar a teoria da expedição aplicada na Argentina para os contratos entre ausentes, sustenta que a regra é inconveniente e deveria ser substituída pela teoria da recepção. Entretanto, considerando-se que o Código Civil Brasileiro também acolhe a teoria da expedição para os contratos entre ausentes e inexistente regra específica para os contratos eletrônicos, deve ser considerada a data da expedição da resposta eletrônica, e não o momento do recebimento desta pelo ofertante.

O lugar da celebração do contrato eletrônico é especialmente relevante para o comércio de produtos virtuais, pela dificuldade de se especificar o local em que se encontra a mercadoria intangível. É também imprescindível definir o local da celebração no

⁴⁶ Luís Wielewicki sustenta que a característica ausência ou presença não define os contratos eletrônicos, sendo mais relevante o período entre a oferta e a aceitação e a possibilidade de contrapropostas. Em Contratos e Internet – Contornos de uma breve análise. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da, WAISBERG, Ivo (org.). Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, p. 206.

⁴⁷ DE LUCCA, Newton. Títulos e contratos eletrônicos, p. 62.

⁴⁸ Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Revogado pelo Código Civil de 2002.

⁴⁹ Contratos Eletrônicos. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 574.

comércio eletrônico internacional, para a determinação da lei e da jurisdição aplicáveis a cada caso.

Conforme já mencionado, o Brasil não possui leis específicas sobre o comércio eletrônico e os contratos eletrônicos. Por isso, prevalece a regra geral dos contratos prevista no artigo 435 do Código Civil de 2002, reputando-se celebrado o contrato no lugar em que foi proposto. Essa regra, todavia, pode gerar dúvidas no comércio eletrônico, pela dificuldade de se precisar o local do proponente.

Em relação aos sites, se a página da internet não apresentar os elementos essenciais e suficientes para a celebração do contrato, será considerado um convite a propor e o aperfeiçoamento do contrato dependerá da aceitação pelo estabelecimento, após a realização da oferta pelo adquirente⁵⁰.

Por outro lado, se a página contiver todas as características para a perfeita identificação do produto ou serviço e das condições da venda ou prestação, será considerada oferta ao público (art. 429, CC/2002 e art. 30 do CDC⁵¹), equivalente à proposta, tornando-se perfeita com a expedição da aceitação pelo adquirente⁵².

Na oferta ao público, o proponente é a empresa que oferece o produto ou serviço (art. 427, CC/2002), considerando-se celebrado o contrato em seu domicílio. Deve-se ressaltar, entretanto, que a empresa virtual pode apresentar múltiplos domicílios e operar em lugar diverso de onde está o servidor ou o provedor de serviços, dificultando a fixação de sua localização.

Ainda, há o entendimento de que o estabelecimento virtual se desloca até o consumidor, hipótese em que o lugar da oferta seria o domicílio do adquirente⁵³. Com fundamento diverso, Luís Eduardo Schoueri⁵⁴ considera celebrado o contrato eletrônico no local de residência daquele que acessa o site. A apresentação da mercadoria ou bem no serviço seria *invitatio ad offerendum* e a proposta seria formulada por aquele manifesta interesse em adquirir o bem ou serviço.

⁵⁰ FORGIONI, Paula Andrea. Apontamentos sobre aspectos jurídicos do e-commerce. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 40, n. 4, 2000, pp. 70-71.

⁵¹ Código de Defesa do Consumidor (CDC), instituído pela Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.

⁵² LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, 2000, p. 87.

⁵³ VITA, Jonathan Barros. Op. cit., p. 436.

⁵⁴ Imposto de renda e o comércio eletrônico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 54.

No tópico atinente ao local da operação e ao conceito de estabelecimento, essa discussão será aprofundada, assim como os estudos no âmbito da OCDE sobre a caracterização de estabelecimento permanente no comércio eletrônico.

Apesar da ausência de regulamentação específica sobre o comércio eletrônico e os contratos eletrônicos, matérias relacionadas ao desenvolvimento da internet e do *e-commerce* nos campos da propriedade intelectual, do direito penal e do direito do consumidor já foram normatizadas no direito brasileiro.

Em relação à propriedade intelectual, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, em seu artigo 7º, inciso XII, acolheu a posição adotada na Diretiva 91/250, de 14 de maio de 1991, da Comunidade Europeia, considerando os programas de computador como obras intelectuais protegidas no âmbito do direito do autor⁵⁵.

Quanto aos nomes de domínio, os quais identificam o domínio único e exclusivo na internet, a Portaria nº 147/1995, dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e das Comunicações, que criou o Comitê Gestor da Internet, delegou a competência para o registro dos nomes de domínio à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (Resolução CGI nº 2/1998)⁵⁶. Os nomes de domínio devem ser únicos e permitir rápida identificação no sistema e funcionamento da rede⁵⁷.

Para Paula Andrea Forgioni⁵⁸, o nome de domínio apresenta grande semelhança com o título do estabelecimento e merece proteção por identificar o local na internet para a aquisição de produtos ou contratação de serviços e atuar como elemento coletor de clientela. Enquanto o título do estabelecimento é ligado a um endereço físico, o nome de domínio é vinculado ao código *Internet Protocol* – “IP”.

No âmbito do Direito Penal, a Lei nº 12.737, de 30 de novembro de 2012⁵⁹, dispôs sobre a tipificação criminal de delitos informáticos, alterando o Código Penal⁶⁰. Foram

⁵⁵ A proteção jurídica dos programas de computador – softwares – no regime jurídico do direito do autor é verificada também nas Leis nºs 7.646/1987, 9.729/1996 e 9.609/1998. In: DE LUCCA, Newton. Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática, pp. 54-56.

⁵⁶ CUSTÓDIA FILHO, Ubirajara. Os conflitos entre marcas e nomes de domínio de internet no direito brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Internet: O Direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 89.

⁵⁷ PEREIRA NETO, Miguel. Os documentos eletrônicos utilizados como meio de prova para a constituição de título executivo extrajudicial e judicial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Internet: O Direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 18.

⁵⁸ Nome do domínio e título de estabelecimento: nova função para um antigo instituto. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 514.

⁵⁹ Conhecida também como “Lei Carolina Dieckmann”, em razão da repercussão do caso envolvendo a cópia não autorizada e divulgação na internet de arquivos contidos no e-mail da atriz.

⁶⁰ Instituído pelo Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.

tipificadas penalmente as condutas de invasão de dispositivo informático, de interrupção ou perturbação de serviço informático ou telemático e de falsificação de cartão de crédito ou débito⁶¹.

Já no campo do Direito do Consumidor, a relevância do comércio eletrônico ensejou a publicação do Decreto nº 7.962, de 15 de março de 2013, que regulamenta o Código de Defesa do Consumidor. O decreto visa proteger o consumidor nos processos de compra e venda realizados pela internet, em razão das características especiais do comércio eletrônico.

Com efeito, o *e-commerce* apresenta inúmeras vantagens, como: (i) a facilidade na pesquisa de produtos e preços; (ii) a possibilidade de comprar mercadorias em estabelecimentos geograficamente distantes, sem deslocamento físico; (iii) a redução ou a eliminação do número de intermediários⁶², repercutindo nos preços; e (iv) a disponibilidade do portal de vendas em qualquer dia da semana e em qualquer horário.

Contudo, o comércio eletrônico também apresenta desvantagens, dentre as quais mencionamos: (i) o maior risco de negociação com estabelecimentos inidôneos; (ii) a dificuldade de localização da empresa; (iii) a possibilidade de as mercadorias adquiridas não atenderem às especificações informadas nos sites; (iv) as dificuldades para troca ou devolução das mercadorias; e (v) os potenciais problemas envolvendo a entrega ou o pagamento⁶³.

Considerando as particularidades do comércio eletrônico, o decreto pretende garantir que o consumidor receba informações claras a respeito do produto ou serviço e do

⁶¹ No Peru, os delitos informáticos foram incorporados ao Código Penal pela Lei nº 27.309, de 2000. Cf. COAGUILA, Carlos Alberto Soto. Op. cit., pp. 200-201.

⁶² A redução ou eliminação dos intermediários em razão do comércio eletrônico repercute nos contratos de representação comercial. Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. Representação comercial, globalização e internet. Revista da ESMAPE – Escola Superior da Magistratura de Pernambuco, vol. 6, n. 13, Recife, 2001, pp. 141-152.

⁶³ Do ponto de vista gerencial, Luis Claudio Kubota e Daniele Nogueira Milani, op. cit., pp. 8-11, apontam as seguintes vantagens do comércio eletrônico: (i) redução do custo de contratos, com a diminuição de gastos com papel; (ii) expansão de mercados geográficos, com redução de custos na troca entre fornecedores e clientes; (iii) maior facilidade e potencial diminuição do custo na pesquisa por fornecedores; (iv) mudança no relacionamento entre consumidor e produtor, com rápida geração de informações; (v) execução das operações em tempo real e gerenciamento da estrutura do custo de forma mais eficiente. As desvantagens seriam as seguintes: (i) risco de comportamentos oportunistas e custo de manutenção e execução de contratos; (ii) aumento dos custos para implantação, manutenção e renovação de tecnologias; (iii) aumento da interdependência econômica entre os agentes que transacionam nesse ambiente.

fornecedor, seja atendido de forma facilitada e tenha respeitado seu direito de arrependimento⁶⁴. Para tanto, determina que os fornecedores:

- (i) divulguem em seus endereços eletrônicos, de forma clara e objetiva, informações que permitam sua identificação e especifiquem as condições de oferta;
- (ii) disponibilizem canais de atendimento adequados e eficazes para o recebimento de demandas dos clientes referentes a dúvidas, informações ou reclamações;
- (iii) confirmem o recebimento da demanda e a respondam no prazo máximo de 5 (cinco) dias;
- (iv) apresentem sumário do contrato, antes da finalização da operação, com as informações necessárias à tomada de decisão pelo consumidor; e
- (v) informem, de forma clara e ostensiva, os meios para o exercício do direito de arrependimento, que não deve gerar qualquer ônus para o consumidor⁶⁵.

Mesmo limitado às relações com consumidores, o Decreto nº 7.962/2013 representa um avanço na regulamentação do comércio eletrônico no Brasil, com vistas a propiciar maior segurança e satisfação aos participantes do mercado virtual.

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 internet⁶⁶, endereço de protocolo de internet, conexão à internet, entre outros.

O Marco Civil da Internet prevê ainda 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 10, § 3º da mencionada lei.

⁶⁴ O Decreto nº 7.962/2013 traz também determinações específicas para os sites de compra coletiva. Esses sites ofertam produtos ou serviços de terceiros a seus membros, com preços promocionais e por prazo determinado.

⁶⁵ Para Newton de Lucca, o direito de arrependimento trata da não correspondência do produto adquirido por meios não presenciais à expectativa do consumidor. *In Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática*, pp. 112-113.

⁶⁶ Nos termos da Lei nº 12.965/2014, internet seria o sistema constituído do conjunto de protocolos lógicos, estruturado em escala mundial para uso público e irrestrito, com a finalidade de possibilitar a comunicação de dados entre terminais por meio de diferentes redes. Conforme já mencionado, o conceito de internet foi introduzido pela Portaria nº 148/1995, do Ministério das Comunicações.

Quanto às infrações aos direitos de autor e direitos conexos, a Lei nº 12.965/2014, em seu artigo 19, § 2º, esclarece que a responsabilidade dos provedores de acesso de internet depende de previsão legal específica, que deverá respeitar a liberdade de expressão e demais garantias previstas no artigo 5º da Constituição.

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 o 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.

2. ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

2.1. Breve Histórico da Tributação Estadual sobre as Operações de Circulação de Mercadorias

A Constituição Federal de 1934 outorgou aos estados a competência para a instituição do imposto sobre vendas e consignações (IVC), de caráter plurifásico e cumulativo. As alíquotas do IVC eram uniformes, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos, variando apenas de estado para estado⁶⁷.

O IVC convivia com os impostos estaduais sobre as indústrias e profissões⁶⁸, o consumo de combustíveis de motores de explosão e a exportação de mercadorias, além do imposto federal sobre o consumo, incidente sobre as operações realizadas por industriais⁶⁹, e do imposto municipal sobre as diversões públicas.

Essa repartição de competências foi mantida na Constituição Federal de 1937, que apenas atribuiu o imposto sobre o consumo de combustíveis de motores de explosão à União⁷⁰. Na Constituição Federal de 1946, o imposto sobre indústrias e profissões foi transferido para a competência dos municípios⁷¹, mantido o IVC na esfera estadual. A uniformidade das alíquotas do imposto estadual foi mantida quanto à procedência ou ao destino, mas não em relação às espécies de produtos.

Por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o IVC foi substituído pelo imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), inspirado no imposto sobre valor agregado adotado na França em 1954⁷². Contudo, diversamente do imposto

⁶⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. O fato gerador do ICM. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária / Centro de Extensão Universitária, 1978, p. 40. As alíquotas eram livremente fixadas pelos estados, conforme LONGO, Carlos Alberto. Controvérsias sobre o ICM no comércio interestadual: uma resenha. Revista Pesquisa e Planejamento Econômico vol. 11, nº 1, Rio de Janeiro, 1981, pp. 233-234.

⁶⁸ Artigo 29, da Constituição Federal de 1946. A Constituição anterior, de 1934, atribuía o imposto à competência dos estados, como ensina Alcides Jorge Costa *in* Algumas notas sobre o Imposto sobre serviços. Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, p. 7.

⁶⁹ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. Resenha Tributária. São Paulo, 1979, p. 8.

⁷⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de consumo na Constituição Federal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 11, 1948, p. 100.

⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 72, 1963, p. 13.

⁷² BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: BRAGA, Carlos (Org.); CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal – questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 347.

francês, o ICM foi atribuído aos estados e a tributação da produção e da circulação continuou sendo compartilhada com a União e com os municípios.

À União, competiam os impostos sobre produtos industrializados, serviços de comunicação e de transporte, exportações de produtos nacionais e nacionalizados e a produção, circulação e consumo de energia elétrica, minerais e combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos. O imposto sobre serviços de qualquer natureza, por sua vez, era atribuído aos municípios⁷³.

O ICM apresentava maior campo de incidência em relação ao IVC, pois abrangia qualquer operação de circulação de mercadoria realizada por produtores, industriais e comerciantes, não se limitando apenas aos negócios jurídicos da consignação e da venda. Ademais, para evitar as distorções na formação dos preços conforme o número de fases da produção e da circulação e tornar possível a completa desoneração dos produtos remetidos ao exterior, o imposto foi instituído com o caráter não cumulativo⁷⁴.

Conforme o artigo 12, § 1º, da Emenda Constitucional nº 18/1965, as alíquotas do ICM eram uniformes para todas as mercadorias⁷⁵, não podendo exceder o limite fixado pelo Senado Federal nas operações interestaduais, nos termos da lei complementar. As alíquotas eram disciplinadas pelo artigo 57 do Código Tributário Nacional⁷⁶ e pelo artigo 4º do Ato Complementar nº 27, de 8 de dezembro de 1966.

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

⁷³ Originalmente, foi previsto também o imposto municipal sobre circulação de mercadorias, que seria cobrado com base na legislação estadual, em alíquota não superior a 30% (trinta por cento) do ICM estadual. No entanto, o ICM municipal foi revogado antes mesmo de entrar em vigor, por meio do Ato Complementar nº 31 de 1966. Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o Imposto sobre serviços, pp. 7-8.

⁷⁴ A não cumulatividade surgiu em nível constitucional com a Emenda nº 18/1965, mas já era prevista na legislação ordinária do imposto sobre produtos industrializados, conforme BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, pp. 57-58.

⁷⁵ ARZUA, Heron. Reforma tributária e finanças estaduais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 1997, pp. 102-103.

⁷⁶ Instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

União sobre a produção, circulação e consumo de energia elétrica, minerais⁷⁷ e combustíveis e lubrificantes.

Quanto às alíquotas, a Emenda Constitucional nº 1/1969⁷⁸, estabeleceu no artigo 23, § 5º, que o ICM teria alíquotas uniformes para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, cabendo ao Senado a fixação das alíquotas máximas para essas operações e para as exportações⁷⁹.

Em 1980, a Resolução do Senado Federal nº 7 pôs fim à uniformidade das alíquotas interestaduais, ao diferenciar os percentuais aplicáveis às operações de circulação de mercadorias para fins de comercialização e industrialização conforme a origem e o destino. Nas operações originadas dos estados das regiões Sul e Sudeste com destino aos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Espírito Santo, deveria ser aplicada a alíquota de 10% (dez por cento)⁸⁰, enquanto as demais operações seriam oneradas com a alíquota de 11% (onze por cento).

No período de 1969 a 1990, o ICM apresentou as seguintes alíquotas, conforme tabela elaborada por Fernando Rezende⁸¹:

ALÍQUOTAS DO ICM - Centro-Sul e Norte-Nordeste: 1969 - 1990

Em %	1969	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1980	1981	1982	1990
Centro-Sul											
Internas	17	16,5	16	15,5	15	14,5	14	15	15,5	16	n.a
Interestaduais	15	14,5	14	13,5	13	12	11	10	9,5	9	12
Exportação	15	14,5	14	13,5	13	13	13	13	13	13	13
Norte-Nordeste											
Internas	18	17,5	17	16,5	16	15,5	15	16	16	16	n.a
Interestaduais	15	14,5	14	13,5	13	12	11	11	11	11	7
Exportação	15	14,5	14	13,5	13	13	13	13	13	13	13

Observações:

1- A partir de 1980 o Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo passaram a receber tratamento idêntico ao do Norte e Nordeste.

2- A partir de 1984, alíquota interestadual voltou ao nível de 12% que vigia em 1975, mas a aplicada no Sul e no Sudeste a operações destinadas às demais regiões voltou a cair a partir de 1989 até atingir 7% em 1990.

3- n.a (não aplicável). A partir de 1989 os estados adquiriram autonomia para fixar as alíquotas internas.

Figura 5- Alíquotas do ICM - 1969 - 1990

⁷⁷ A Emenda Constitucional nº 1/1969 estabeleceu que o imposto sobre a extração, circulação, distribuição e consumo dos minerais do país deveria incidir uma só vez sobre essas operações (art. 21, IX).

⁷⁸ Na redação original da Constituição Federal de 1967, a uniformidade de alíquotas abarcava todas as mercadorias e as operações internas e interestaduais, cabendo ao Senado a fixação de limites para as operações interestaduais e ao exterior. O Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968, estendeu a competência do Senado para fixar limites também às alíquotas das operações internas.

⁷⁹ As alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação foram fixadas pelas Resoluções do Senado Federal nºs 65/1970, 58/1973, 98/1976 e 129/1979.

⁸⁰ A alíquota seria reduzida para 9,5% (nove inteiros e cinco décimos) em 1981 e para 9% (nove por cento) em 1982 e nos anos subsequentes.

⁸¹ _____. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. Cadernos Fórum Fiscal nº 10. Brasília, 2009, p. 8. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas>. Acesso em 10/11/2014.

No que tange às isenções, reduções e outros favores fiscais relativos ao ICM, em razão dos efeitos econômicos e jurídicos que irradiavam na Federação, o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, determinou a adoção de convênios pelos estados para a concessão dos incentivos⁸². A questão foi constitucionalizada pela Emenda nº 1/1969, e a forma de deliberação dos estados sobre a matéria foi estabelecida pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Saliente-se que, durante a Constituição anterior, as isenções heterônomas eram permitidas, atribuindo-se à União a competência para conceder isenções de impostos estaduais e municipais, por meio de lei complementar, para atender relevante interesse social ou econômico nacional⁸³.

Assim, no regime constitucional anterior, os incentivos relativos ao ICM poderiam ser concedidos com base em convênios celebrados entre os estados, nos moldes da Lei Complementar nº 24/1975, ou por meio de lei complementar da União, na presença de relevante interesse social ou econômico nacional.

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

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

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

Aos estados, coube o ICMS, que apresenta feição nacional, tendo em vista que a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação representam fenômenos com repercussão nacional⁸⁴. Os municípios continuaram

⁸² COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. 1ª ed. 4ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 94-95.

⁸³ Artigo 19, § 2º, da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969.

⁸⁴ BORGES, Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, 1994, p. 103. Na mesma linha, FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.

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

Embora não tenha definido o que sejam operações de circulação de mercadoria, a Constituição impôs limites à incidência do ICMS⁸⁵. Nesse sentido, estabeleceu em seu artigo 156, inciso II, que a circulação jurídica de bens imóveis estaria sujeita ao imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência dos municípios.

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

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

Para reduzir complexidades e garantir a harmonia no exercício das competências tributárias⁸⁶, a Constituição Federal de 1988 reservou a lei complementar a disciplina dos conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I), a regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II) e o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição do tributo e suas espécies (art. 146, III).

Com os objetivos de preservar o caráter nacional do imposto⁸⁷ e de conferir segurança jurídica na exigência do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, a

⁸⁵ Conforme Guilherme Cezaroti e José Eduardo Soares de Melo, respectivamente, em ICMS no Comércio Eletrônico, p. 64-65, e no Impacto sobre consumo. Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 2002, p. 70. No mesmo sentido, GRECO, Marco Aurélio, Internet e direito, p. 85-88.

⁸⁶ A competência legislativa em matéria tributária é plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional.

⁸⁷ Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, com fundamento no Princípio da solidariedade nacional, da equiponderância ou homogeneidade de sua incidência (“Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, 2006, pp. 14-15). Heron Arzua afirma que o imposto apresenta feição nacional desde sua introdução, por intermédio da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 1998, p. 206). No

Constituição confiou também a lei complementar a atribuição de fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (art. 155, § 2º, XII, 'd'), assim como o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, XII, 'c'). Esses temas são disciplinados atualmente pela Lei Complementar nº 87/1996⁸⁸.

Previu ainda que a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, 'g') deveria ser estabelecida por meio de lei complementar. Essa matéria continua disciplinada pela Lei Complementar nº 24/1975 até os dias de hoje.

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

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

Quanto às operações e prestações interestaduais e de exportação, as alíquotas aplicáveis a tais operações e prestações devem ser fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores (art. 155, § 2º, IV).

mesmo sentido, ATALIBA, Geraldo, Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 11-12, 1985, p. 119.

O perfil nacional do ICMS é reconhecido também pela jurisprudência, conforme decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello no julgamento da ADIn nº 1.247-0, p. 08/09/1995:

“ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros:

(...)

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

⁸⁸ A Lei Complementar nº 87/1996 foi modificada pelas seguintes leis complementares: (i) 92, de 23 de dezembro de 1997; (ii) 99, de 20 de dezembro de 1999; (iii) 102, de 11 de julho de 2000; (iv) 114, de 16 de dezembro de 2002; (v) 115, de 26 de dezembro de 2002; (vi) 120, de 29 de dezembro de 2005; (vii) 122, de 12 de dezembro de 2006; e (viii) 138, de 29 de dezembro de 2010.

Assim, por meio da Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, o Senado Federal fixou a alíquota aplicável às operações e prestações interestaduais em 12% (doze por cento), salvo as operações e prestações com origem nos estados do Sul e do Sudeste e com destino às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo, sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento)⁸⁹.

O Senado Federal editou também a Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012, que fixou em 4% (quatro por cento) a alíquota do imposto aplicável às operações interestaduais com bens e mercadorias importadas, na tentativa de solucionar a chamada “guerra dos portos”. Essa resolução será analisada com mais detalhes no subcapítulo 3.3.2.

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

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

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

2.2. A Tributação do Comércio Eletrônico

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

⁸⁹ Foi editada ainda a Resolução nº 95, de 13 de dezembro de 1996, que estabelece a alíquota de 4% (quatro por cento) aplicável à prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

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

Em 1997, os Estados Unidos da América e a Comunidade Europeia fizeram uma declaração conjunta sobre o comércio eletrônico (*US-EU Joint Statement on Electronic Commerce*)⁹⁰, afirmando que a tributação sobre essa atividade deveria ser clara, consistente, neutra e não discriminatória.

Preocupados com a evasão da tributação das vendas pela internet, especialmente em relação aos produtos e serviços intangíveis, um grupo de especialistas designados pela Comissão da União Europeia sugeriu a criação do *bit tax*⁹¹. O *bit* – *binary digit* – é a unidade de medida de transmissão de dados usada na computação e na informática e a base de incidência desse novo imposto seria formada pelo volume de *bits* trafegados na internet.

Pela ausência de correlação entre o fluxo ou volume de tráfego de dados e uma realidade econômica subjacente que manifestasse capacidade contributiva⁹², além dos possíveis entraves ao livre desenvolvimento da internet, a proposta de criação dessa nova hipótese de incidência tributária não foi efetivada.

A Comunicação da Comissão das Comunidades Europeias nº 374, de 17 de junho de 1998⁹³, estabeleceu que o sistema comunitário do Imposto sobre valor agregado (IVA) deveria proporcionar segurança jurídica, simplicidade e neutralidade necessárias ao pleno desenvolvimento da nova plataforma de comércio.

Importante alertar, como faz Misabel de Abreu Machado Derzi⁹⁴, que o IVA europeu abrange a globalidade das operações de circulação de mercadorias e das prestações de serviço, diversamente do Brasil, em que as operações com mercadorias são tributadas pelo ICMS e as prestações de serviço estão sujeitas ao ISS. A tributação do fornecimento de bens e serviços pelo IVA é regulamentada pela Diretiva 77/388, de 17 de maio de 1977, conhecida como a Sexta Diretiva da Comunidade Europeia.

⁹⁰ Disponível no site <http://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205_useu_js_electronic.html>. Acesso em 11/11/2014.

⁹¹ ASOREY, Rubén O. Op. cit., p. 851.

⁹² GRECO, Marco Aurélio, Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet, p. 175.

⁹³ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and indirect taxation*. COM (1998) 374. Disponível em <http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=132779>. Acesso em 29/10/2014.

⁹⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 137-138.

A Comunicação 374/1998 estabeleceu as seguintes orientações gerais para a tributação do comércio eletrônico pelos estados-membros da Comunidade Europeia⁹⁵:

- a) não devem ser criados novos impostos, mas adequados os existentes, especialmente o IVA, ao comércio eletrônico;
- b) as transmissões eletrônicas de dados devem ser consideradas prestações de serviços, inclusive as vendas de mercadorias virtuais;
- c) os serviços consumidos dentro da Comunidade devem ser tributados, independentemente de serem prestados ou não por via eletrônica, qualquer que seja a origem;
- d) as exportações de serviços para países fora da União Europeia devem ser isentas do IVA;
- e) as normas devem ser inequívocas e as obrigações fiscais devem ser as mais simples possíveis;
- f) os mecanismos de fiscalização devem estar de acordo com a legislação comunitária relativa à proteção dos dados pessoais;
- g) deve ser autorizado o faturamento sem suporte documental, para efeitos do IVA, no que diz respeito às operações efetuadas no interior da União Europeia; e
- h) os países membros devem cooperar para garantir condições equivalentes aos não integrantes da Comunidade.

As orientações gerais são para que as regras na tributação do comércio eletrônico sejam claras e coerentes, os encargos associados ao cumprimento das obrigações fiscais sejam reduzidos ao mínimo e o tratamento fiscal das mercadorias e serviços independa do meio de comercialização ou de entrega e do local de aquisição.

Na mesma linha, em 1998, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu os seguintes princípios a serem aplicados na tributação do comércio eletrônico⁹⁶, no estudo resultante da Conferência de Ottawa⁹⁷:

⁹⁵ A Comunicação nº 374/1998 é analisada por UCKMAR, Victor, A relevância tributária do comércio eletrônico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1226-1227.

⁹⁶ Tais princípios foram desenvolvidos pela OCDE e pela *Center for Strategic & International Studies* (CSIS), conforme nos ensina UCKMAR, Victor. Tributário do Comércio Eletrônico. Atualidades e Perspectivas, Direito e Internet, Relações jurídicas na sociedade informatizada, Revista dos Tribunais, pp. 250-251, 2001; CARVALHO, Ivan Lira. A tributação das operações realizadas por meio eletrônico. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 50, 2003, pp. 165-169; LAU, Collin; HALKYARD, Andrew. From e-commerce to e-business taxation. Asia-Pacific Tax Bulletin, v. 2, n. 5/6, 2003, pp. 3-4; e KRAKOWIAK, Leo; KRAKOWIAK, Ricardo, op. cit., pp. 57-58. Segundo esses últimos

- i. Neutralidade – o comércio eletrônico deve sofrer as mesmas incidências tributárias do comércio tradicional, suportando a mesma carga tributária⁹⁸, e a tributação não deve influenciar as decisões negociais. A neutralidade decorre do princípio da igualdade, como corolário do princípio da capacidade contributiva, para que contribuintes que realizem transações similares sejam tributados de forma semelhante;
- ii. Eficiência – os custos administrativos para as autoridades tributárias e para os contribuintes devem ser os menores possíveis;
- iii. Certeza e simplicidade: as normas tributárias devem ser claras e simples para que o contribuinte saiba previamente as consequências tributárias de determinada transação;
- iv. Eficácia e justeza: a tributação deve produzir a quantidade certa de tributo, no momento certo, e o potencial de evasões e elusões deve ser minimizado; e
- v. Flexibilidade – o regime tributário deve ser aberto e dinâmico para se adaptar às mudanças do mercado e da tecnologia.

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

Quanto à tributação do consumo, a OCDE conclui que a tributação deve ser realizada na jurisdição onde ocorre o consumo, prevenindo-se a dupla tributação ou a não tributação não intencional, e que as vendas de produtos digitais não devem ser consideradas como fornecimento de mercadorias, mas prestações de serviço⁹⁹. Para assegurar a competitividade dos fornecedores domésticos, devem ser desenvolvidos mecanismos para a tributação das importações de serviços e de propriedades intangíveis realizadas por empresas e outras organizações.

autores, esses princípios, de modo geral, correspondem às máximas apontadas por Adam Smith como aplicáveis aos tributos em geral: igualdade, certeza, conveniência / comodidade e economia na cobrança.

⁹⁷ OCDE. Electronic commerce: taxation framework conditions. A report by the committee on fiscal affairs. 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 29/01/2014.

⁹⁸ Na doutrina nacional, GRECO, Marco Aurélio, Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet, p. 165-167, ressalta a neutralidade como premissa para a tributação sobre o comércio eletrônico, que não deve ser mais ou menos onerosa do que a operação tradicional.

⁹⁹ UCKMAR, Victor. A relevância tributária do comércio eletrônico, p. 1227.

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

Após a Conferência de Ottawa, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE criou um subgrupo sobre o comércio eletrônico, responsável pela elaboração do relatório sobre a tributação do consumo no comércio eletrônico – *Consumption tax aspects of electronic commerce*. No estudo realizado, reafirma-se que a tributação do comércio eletrônico internacional deve ser realizada no local do consumo, considerando-se como tal a jurisdição em que o destinatário tenha presença negocial, em relação ao comércio B2B, e a jurisdição usual do residente, nas transações B2C¹⁰⁰.

O local da presença negocial para o comércio B2B corresponde, em regra, ao estabelecimento para o qual o fornecimento é realizado. Quanto ao comércio B2C, o critério da jurisdição usual do residente, ainda que não corresponda ao conceito puro de consumo, é preferível por apresentar maior efetividade. Nas hipóteses em que o destinatário resida em mais um país, deve ser considerada a jurisdição em que permaneça por mais tempo. Ainda assim, em certas circunstâncias, as autoridades tributárias podem utilizar outros critérios para determinar o local do consumo¹⁰¹.

Em 2002, foram incorporadas alterações na Sexta Diretiva da Comunidade Europeia pela Diretiva 2002/38, modificando o local da tributação pelo IVA para o lugar onde o serviço é consumido. Essa diretiva estabelece que os serviços prestados fora da comunidade – exportações – não são tributados, enquanto as prestações realizadas para consumidores da Comunidade – importações – devem ser tributadas pelo IVA.

Nos Estados Unidos da América, diferentemente do Brasil e da Comunidade Europeia, as operações de circulação de mercadorias são tributadas no momento da venda pelos impostos sobre o uso e sobre as vendas – *use tax and sales tax* – exigido pelos estados e até mesmo por alguns municípios norte-americanos.

¹⁰⁰ OCDE. Consumption tax aspects of electronic commerce – A report from Working Party n. 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs. 2001. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/2673667.pdf>> Acesso em 07/11/2014.

¹⁰¹ As conclusões dos grupos de trabalho foram reunidas e publicadas no Relatório Taxation and Electronic Commerce – implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. 2001. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>> Acesso em 13/02/2014.

Quanto à tributação das operações contratadas por meios não presenciais, discute-se a possibilidade de exigir o imposto sobre as vendas interestaduais realizadas por fornecedores que não possuam presença física no estado de consumo.

Em 1993, foi julgado o caso *Quill Corporation x North Dakota*, pela Suprema Corte¹⁰². O estado de Dakota do Norte exigia o recolhimento do imposto sobre uso nas vendas realizadas pela empresa Quill, sediada no estado de Delaware, que comercializava aplicativos de software, por meio de catálogos e publicidade em revistas, a clientes residentes no primeiro estado. O fornecedor não tinha escritório, propriedades ou funcionários em Dakota do Norte, mas o estado exigia o recolhimento do imposto com base na alegação de que a empresa se beneficiava de seu mercado de consumidores.

Citando o precedente firmado no caso *Bella Hess*¹⁰³, a Suprema Corte norte-americana mencionou a existência de dois óbices para a tributação de empresas que não possuem presença física no estado do consumidor: a cláusula do devido processo legal (*due process clause*) e a cláusula comercial (*commerce clause*), as quais exigem, respectivamente, a presença de contato mínimo (*minimum contact*) e de nexo substancial (*substantial nexus*).

Quanto à *due process clause*, a Corte entendeu que a regra prevista no caso *Bella Hess* estaria superada, podendo existir jurisdição tributária sobre fornecedores que não possuam presença física no estado, desde que seja razoável demandá-lo no território. No entanto, não haveria o nexo substancial exigido pela *commerce clause* na ausência física do vendedor no estado, razão pela qual a tributação das operações interestaduais estaria proibida.

Para a Suprema Corte, somente o Congresso norte-americano teria a prerrogativa de regular a tributação do comércio interestadual, cabendo a ele decidir em que extensão os estados podem taxar as vendas interestaduais contratadas por meios remotos.

Em 1998, o Congresso norte-americano aprovou o *Internet Tax Freedom Act* proibindo os estados e subdivisões políticas, além da própria União, de instituírem novos

¹⁰² UNITED STATES REPORTS. *Cases adjudged in the Supreme Court at October Term*, 1991. Volume 504. *Quill Corp. v. North Dakota* 504 U.S. 298 (1993). Disponível em <<http://www.supremecourt.gov/opinions/boundvolumes/504bv.pdf>>. Acesso em 04/11/2014. O precedente é mencionado pelos seguintes autores: (i) LAGUNA, Francisco A. Op. cit., pp. 41-42; e (ii) McLURE JR., Charles E. EU and US Sales taxes in the digital age: a comparative analysis. *Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdã, v. 56, n. 4, 2002, p. 140.

¹⁰³ *National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue of Illinois*, 386 U.S. 753. No julgamento realizado em 1967, a Suprema Corte norte-americana decidiu que empresas que não possuam representação dentro de um estado não podem ser cobradas do imposto sobre a venda de produtos. Cf. CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet, p. 166.

tributos sobre o acesso à internet e tributos múltiplos e discriminatórios sobre o comércio eletrônico. A moratória foi sucessivamente estendida, estando prevista atualmente até 11 de dezembro de 2014¹⁰⁴.

O ato define como discriminatórios os tributos exigidos pelo estado ou pela subdivisão política sobre o comércio eletrônico que não incidam ou incidam em patamares inferiores nas transações com bens ou serviços similares realizadas por outros meios. É também discriminatória a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo incidente sobre o comércio eletrônico à pessoa ou à entidade diversa daquela adotada nas demais formas de comércio.

A tributação múltipla, por sua vez, é definida como a instituição de tributo sobre a operação do comércio eletrônico onerada por tributo exigido por outro estado ou por outra subdivisão política, sem direito a crédito do imposto pago na outra jurisdição. A multiplicidade não se configura na imposição concomitante do imposto estadual e do imposto de uma ou mais subdivisões políticas.

Importante ressaltar que a moratória não afetou a competência dos estados de taxarem o comércio eletrônico¹⁰⁵, sendo vedadas apenas a instituição de tributos múltiplos ou discriminatórios sobre comércio eletrônico e a criação de novos tributos sobre o serviço de acesso à internet.

Em relação às operações interestaduais contratadas por meios eletrônicos, a tributação depende da configuração de vínculo do fornecedor com o estado do consumidor, havendo dificuldades no estabelecimento desse nexo em razão do precedente do caso *Quill Corporation v. North Dakota* e pela diversidade das leis estaduais sobre a matéria.

Para viabilizar a tributação das operações interestaduais realizadas pela internet e convencer o Congresso a superar a decisão do caso *Quill Corporation v. North Dakota*, 44 estados norte-americanos se reuniram e assinaram o Acordo de Simplificação dos Impostos sobre o Uso e sobre as Vendas (*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*)¹⁰⁶. O acordo tem como objetivos a uniformização e a simplificação dos impostos sobre as vendas e sobre o uso e a adoção de bases tributárias de consumo comuns por todas as entidades subnacionais dos EUA¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Resolução n. 124 do Congresso norte-americano, disponível em <<https://www.congress.gov/113/bills/hjres124/BILLS-113hjres124ih.pdf>> Acesso em 11/11/2014.

¹⁰⁵ LAGUNA, Francisco A. Op. cit., pp. 40-41.

¹⁰⁶ McLURE JR., Charles E. EU and US Sales taxes in the digital age: a comparative analysis, p. 140.

¹⁰⁷ COCKFIELD, Arthur. Op. cit., p. 618.

O acordo de simplificação dos impostos sobre o uso e sobre as vendas foi incorporado na legislação de 24 estados norte-americanos¹⁰⁸, que compreendem 33,3% (trinta e três inteiros e décimos) da população do país¹⁰⁹. Ainda assim, a moratória prevista no *Internet tax freedom act* foi prorrogada, sem a regulamentação da tributação interestadual, frustrando as expectativas dos estados¹¹⁰.

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

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

Nesse sentido, a tributação dos produtos e serviços intangíveis pelos estados e municípios depende de reflexões sobre os conceitos de mercadoria e de prestações de serviço de comunicação, vislumbrando-se conflitos entre as unidades federativas na definição do ente competente. Essa matéria não será analisada neste trabalho, sendo certo que os legisladores e os juristas devem atuar para assegurar a justa tributação dessas operações.

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

Art. 155 (...)

§ 2º (...)

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

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

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

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

As operações que destinam bens e serviços a destinatário final contribuinte do imposto localizado em outro estado sujeitam-se à alíquota interestadual, sendo devido ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Por outro

¹⁰⁸ Segundo informação obtida no site <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=gen_3>, acessada em 29/10/2014.

¹⁰⁹ Segundo informação de Guilherme Cezaroti, ICMS no comércio eletrônico, p. 35, para entrar em vigor, o acordo dependia da aprovação em dez estados que compreendam no mínimo 20% (vinte por cento) da população do país.

¹¹⁰ McLURE JR., Charles E. EU and US Sales taxes in the digital age: a comparative analysis, p. 140.

lado, nas transações em que o destinatário final não seja contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interna, sendo devido o imposto na integralidade ao estado de origem¹¹¹.

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

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

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

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

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

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

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

¹¹¹ Com exceção dos lubrificantes e combustíveis de petróleo, que são tributados exclusivamente no destino – artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘b’ e § 4º, inciso I, da Constituição Federal.

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

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

Nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador. Nesse sentido, deve ser analisada a presença dessa vinculação no caso concreto, subsistindo a responsabilidade apenas se constatada a relação do terceiro com o fato gerador praticado pelo contribuinte¹¹².

A Lei nº 13.918/2009 acrescentou ainda os incisos XIII a XVI ao artigo 75 da Lei nº 6.374/89:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

¹¹² A título de exemplo, mencionamos as empresas prestadoras de serviço de hospedagem. A princípio, não vislumbramos relação dessas pessoas com os fatos geradores praticados por seus clientes nos sites.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 197, dispõe que a lei pode obrigar determinadas pessoas a prestarem informações ao fisco, com exceção dos fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a preservar segredo. Assim, em algumas hipóteses, o sigilo bancário ou o sigilo de correspondência, constitucionalmente assegurados nos incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal, podem afastar a obrigatoriedade das pessoas atuantes no ambiente virtual de prestarem informações à Administração Tributária.

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

Além disso, a neutralidade tributária e a segurança jurídica são ameaçadas pelas disputas entre os estados, seja pela exigência de imposto adicional na entrada de mercadorias adquiridas por meios não presenciais ou pela concessão de incentivos aos estabelecimentos virtuais. As imposições tributárias, assim como os incentivos concedidos àqueles que comercializam mercadorias por canais eletrônicos, discriminam injustificadamente a tributação do comércio eletrônico em relação às demais modalidades de comércio, prejudicando os princípios da livre concorrência, da igualdade, do pacto federativo e da segurança jurídica.

2.3. Local da Operação e Conceito de Estabelecimento no Comércio Eletrônico

A internet não conhece limites geográficos¹¹³ e facilita a realização de transações entre pessoas que não estejam fisicamente conectadas, residentes em municípios, estados e até mesmo em países diferentes. As transações eletrônicas superam fronteiras, reduzem e até mesmo eliminam a intermediação e dificultam a localização e a identificação das partes envolvidas.

¹¹³ TAKEDA, Nara Cristina. O conceito de "estabelecimento permanente" e o comércio eletrônico: reflexões frente ao modelo de convenção da OCDE e à legislação pátria. Dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005, p. 8.

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

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

Cada um dos critérios apresenta vantagens e desvantagens, destacando-se a necessidade de cooperação entre os estados, países e organizações internacionais para que a legislação tributária acompanhe a evolução tecnológica e assegure a tributação neutra e eficiente do comércio eletrônico.

2.4. Tributação da Renda do Comércio Eletrônico e Noção de Estabelecimento Permanente

Em relação à tributação internacional da renda gerada pelo comércio eletrônico, o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação da renda e do capital (*Model Convention with respect to taxes on income and on capital*)¹¹⁴ consagra o critério da residência nas imposições sobre os lucros das empresas. A tributação dos lucros no estado da fonte é excepcional e permitida somente nas hipóteses em que a sociedade opere mediante estabelecimento permanente.

As novas tecnologias de transmissão de dados e de comunicação à distância impulsionam as vendas de mercadorias e as prestações de serviços a consumidores de outros países, mesmo que a empresa não possua presença física – instalação física, bens tangíveis, funcionários – no país do consumo.

Com base no critério da residência e na concepção tradicional de que a configuração de estabelecimento permanente depende da presença física, os lucros das

¹¹⁴ Íntegra do modelo disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em 11/11/2014.

sociedades que atuam no comércio eletrônico sem instalação fixa de negócios nos países de consumo ficam sujeitos à tributação apenas no país da residência.

Assim, a preferência do consumidor pelos canais de venda on-line estrangeiros pode provocar a transferência da renda tributável do país de consumo ao país de residência, gerando desequilíbrios na repartição tributária entre os países¹¹⁵. Os potenciais efeitos tributários do comércio eletrônico, assim como os regimes tributários aplicáveis, são estudados e debatidos pelos países e pelas organizações internacionais.

Os Estados Unidos da América, que concentram grande parte dos fornecedores do comércio eletrônico, defendem que a tributação do lucro do comércio eletrônico seja realizada exclusivamente no país de residência e são contrários ao alargamento do conceito de presença tributável para fins de caracterização de estabelecimento permanente¹¹⁶.

Também no âmbito da OCDE advoga-se pela tributação segundo o critério de residência¹¹⁷. A maioria dos membros da organização é de países desenvolvidos¹¹⁸, que, em geral, figuram como exportadores do comércio eletrônico.

No entanto, a adoção do critério da residência para a tributação da gerada pelo comércio eletrônico pode incentivar a migração de empresas para países com tributação favorecida¹¹⁹ ou a constituição de filiais nesses países, como alerta Arthur Cockfield¹²⁰ e Victor Uckmar¹²¹. A instalação de empreendimentos que atuam exclusivamente pela internet apresenta custo marginal reduzido e as novas tecnologias facilitam a administração à distância¹²².

¹¹⁵ VASCONCELLOS, Roberto França de. Tributação do comércio eletrônico internacional. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003, p. 27.

¹¹⁶ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., p. 30.

¹¹⁷ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., pp. 41-42.

¹¹⁸ Os atuais membros da OCDE são os seguintes países: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslovênia, Espanha, Suíça, Suécia, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos da América. Conforme <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>>. Acesso em 11/11/2014.

¹¹⁹ No Brasil, são considerados países de tributação favorecida, conhecidos como “paraísos fiscais”, aqueles que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota inferior a 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 24, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A relação desses países ou territórios está prevista na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.037, de 4 de junho de 2010. No âmbito da OCDE, foi publicado o estudo denominado “*Harmful Tax Competition – an emerging global issue*” com critérios para a identificação dos paraísos fiscais (*tax havens*). Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>> Acesso em 05/11/2014.

¹²⁰ Op. cit., p. 608.

¹²¹ A relevância tributária do comércio eletrônico, p. 1222.

¹²² TAKEDA, Nara Cristina. Op. cit., p. 81.

Efetivamente, a mobilidade dos investimentos traz o risco de *bad tax competition* – competição tributária negativa – e de erosão da arrecadação, pelas dificuldades de fiscalização e de aplicação das regras de preço de transferência às empresas sediadas em países de tributação favorecida¹²³, assim como da tributação dos lucros auferidos por elas no exterior¹²⁴.

As empresas que atuam no comércio eletrônico, dispensadas da tributação no país da fonte pela inexistência de estabelecimento permanente, podem fixar residência em países de tributação favorecida, fazendo com que as rendas dessa atividade fiquem sujeitas a nenhuma ou a insignificante tributação.

Por isso, caso se privilegie o critério da residência para a tributação dos lucros do comércio eletrônico, alguns países defendem a expansão do conceito de estabelecimento permanente, com a flexibilização do requisito de presença física.

O conceito de estabelecimento permanente foi desenvolvido no Direito Internacional Tributário, e, nos termos do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, apresenta as seguintes características¹²⁵:

- a) centro de imputação de situações jurídicas;
- b) estabilidade da instalação – utilização regular e com intenção de permanência;
- c) idoneidade produtiva, que corresponde à capacidade de produzir renda de forma independente, contribuindo para o desempenho das atividades da empresa.

O estabelecimento permanente é o local fixo de negócios pelo qual as atividades da empresa são realizadas em países diversos de sua residência. Os lucros imputados ao estabelecimento permanente devem ser tributados como se auferidos por pessoa jurídica residente no estado.

Por outro lado, não se enquadram como estabelecimentos permanentes:

- a) as sedes que desenvolvem atividades de caráter preparatório ou auxiliar;
- b) as instalações com única finalidade de armazenagem, exposição, entrega de bens ou mercadorias.

O acentuado crescimento das operações e prestações contratadas por meio da internet, a evolução do mercado de produtos e serviços intangíveis e a facilidade de uma empresa virtual deslocar seus negócios para outro país motivaram discussões no âmbito da

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 49.

¹²⁴ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., p. 134.

¹²⁵ UCKMAR, Victor, A relevância tributária do comércio eletrônico, p. 1222.

OCDE sobre a possibilidade de caracterização do site, do servidor e do provedor de serviço como estabelecimento permanente.

A OCDE entendeu que o site¹²⁶ não configura estabelecimento permanente no país de residência do cliente, pois sua presença é efêmera e a intangibilidade da página da internet contrasta com a noção de base fixa¹²⁷. O site não desenvolve mais do que atividades preparatórias ou auxiliares, pois os contratos não são celebrados por ele, mas pelas pessoas que atuam por meio dele¹²⁸.

Em relação ao servidor, isto é, a máquina ou o equipamento que suporta o endereço eletrônico, há possibilidade de configuração de presença física – *fixed place ou business* – pela natureza física da instalação¹²⁹, desde que o servidor se mantenha estável em um mesmo lugar por um período razoável¹³⁰.

Para constituir estabelecimento permanente, a empresa não residente que conduz seus negócios pelo website deve ser proprietária do servidor¹³¹ e ter disponibilidade total de gestão. Além disso, as atividades conduzidas pelo servidor devem representar parte significativa da atividade comercial da empresa como um todo¹³².

A necessidade de presença humana é dispensada pela OCDE na caracterização de estabelecimento permanente. No mesmo sentido, decisão do Tribunal Regional da Alemanha considerou como estabelecimento permanente um servidor, que funcionava na Suíça, sem pessoal, por exercer a atividade principal da empresa¹³³.

Por último, o provedor de serviços de internet (*internet service provider*), não configura lugar fixo de negócios por não estar à disposição total da empresa. O provedor não constitui estabelecimento permanente porque não tem autoridade para concluir contratos em nome da empresa, tampouco pode ser considerado agente independente por

¹²⁶ José Eduardo Soares de Melo, *Tributação na internet*, p. 246, define o site como o arquivo de computador onde se encontra sequência de instruções a serem seguidas pelo computador do visitante.

¹²⁷ TAKEDA, Nara Cristina. Op. cit., p. 28.

¹²⁸ GIULIANI, Federico Maria. Técnicas de comercio electrónico y nociones de organización estable. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, p. 893.

¹²⁹ GIULIANI, Federico Maria. Op. cit., p. 894.

¹³⁰ A *Global Information Infrastructure Commission (GIIC)* é uma organização formada por executivos das principais empresas dos setores de tecnologia e comunicação e opina que os sites, os servidores e os provedores de serviço de internet não devem ser caracterizados como estabelecimentos permanentes. In *E-commerce taxation principles: a GIIC Perspective*. GIIC Focus, 2000. Disponível em <<http://www.giic.org/focus/ecommerce/ectax.asp>>. Acesso em 04/12/2013.

¹³¹ VITA, Jonathan Barros. Op. cit., p. 433.

¹³² UCKMAR, Victor, A relevância tributária do comércio eletrônico, p. 1223.

¹³³ EICKER, Klaus. Local Tax Court holds that a server qualifies as a permanent establishment. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdã, v. 9, n. 3, 2002, pp. 98-99.

hospedar sites de diversos negócios e apresentar independência econômica ao assumir riscos típicos de uma empresa¹³⁴.

O conceito de estabelecimento permanente, ainda que flexibilizado, pode ser insuficiente para o comércio eletrônico. Com os avanços tecnológicos, as empresas podem operar à distância e instalar plataformas eletrônicas com servidores e provedores de serviço de internet localizados em países distintos, dificultando a identificação de estabelecimento permanente com base em tais elementos.

Em contrapartida ao critério da residência e à expansão do conceito de estabelecimento permanente, há a proposta de tributação conforme o critério da fonte. O conceito de fonte pode corresponder à fonte produtora, onde o rendimento é produzido e os fatores de produção são utilizados, ou à fonte pagadora, local em que a despesa é realizada¹³⁵.

Para Luís Eduardo Schoueri¹³⁶, a definição da fonte de produção é difícil, especialmente nas transações eletrônicas, sendo mais simples a determinação da fonte de pagamento. O consumidor poderia ser equiparado à fonte de pagamento, ocorrendo a tributação no país de consumo, mesmo na ausência de estabelecimento permanente do fornecedor¹³⁷.

Deve-se ressaltar, todavia, a dificuldade de categorização dos rendimentos decorrentes do comércio eletrônico como lucros, royalties, dividendos. A opção pelo critério da fonte, com a equiparação do consumidor à fonte de pagamento, apresenta também complexidade quanto à fiscalização do cumprimento da obrigação tributária.

Tanto a adoção do critério da residência quanto a opção pelo critério da fonte apresentam vantagens e desvantagens, devendo ser buscado um consenso internacional sobre o melhor parâmetro para a tributação dos rendimentos gerados pelo comércio eletrônico¹³⁸.

¹³⁴ GIULIANI, Federico Maria. Op. cit., pp. 896-897.

¹³⁵ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., pp. 146-147.

¹³⁶ Op. cit., p. 51.

¹³⁷ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., p. 158.

¹³⁸ VASCONCELLOS, Roberto França de. Op. cit., pp. 215-217.

2.5. Local da Operação e Conceito de Estabelecimento para a Tributação das Operações de Circulação de Mercadoria contratadas pela internet

No que tange à tributação indireta, Francisco A. Laguna¹³⁹ ressalta que a tributação no local do fornecedor diminuiria os encargos administrativos do vendedor e preservaria a privacidade do consumidor. Mas essa opção dependeria de definição rígida do local do fornecedor e poderia induzir as empresas a escolherem a jurisdição com menor carga tributária, assim como incentivar a concorrência entre os países e os estados.

Por outro lado, já mencionamos que a OCDE¹⁴⁰ e a União Europeia¹⁴¹ recomendam que seja beneficiada a jurisdição que serve de mercado ao fornecedor, vinculando-se o tributo ao local de consumo.

A tributação no local de consumo evitaria a dupla tributação e a não tributação não intencional, além de promover um ambiente mais neutro para o comércio eletrônico em relação às formas convencionais de comércio. Contudo, a opção pela tributação no local de consumo impõe ao fornecedor o ônus de cumprir obrigações tributárias em diversos lugares e traz questionamentos quanto ao método de cobrança mais eficiente e aos mecanismos para a identificação segura da natureza e da localização do consumidor.

Para a OCDE, o local de consumo de produtos e serviços intangíveis nos negócios B2B corresponde ao estabelecimento para o qual o fornecimento é realizado, enquanto no comércio B2C o consumo é dado como realizado na jurisdição usual do residente.

No comércio B2B, a OCDE recomenda a adoção do método de autolancamento (*self-assessment / reverse charge system*), sendo o adquirente o responsável pela apuração e recolhimento do imposto às autoridades domésticas. Este método, contudo, não seria viável para o comércio internacional B2C.

Outro mecanismo estudado pela OCDE corresponde à tributação na fonte e posterior transferência dos recursos arrecadados ao estado de consumo. A efetividade dessa opção é questionada pelo aumento dos custos de administração ou custos de conformidade e pela necessidade de acordos internacionais sobre a arrecadação e a transferência dos valores para a jurisdição competente.

¹³⁹ Op. cit., p. 47.

¹⁴⁰ Consumption tax aspects of electronic commerce – A report from Working Party n. 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs, 2001.

¹⁴¹ UCKMAR, Victor, A relevância tributária do comércio eletrônico, pp. 1226-1227.

O método de cobrança que obriga os fornecedores não residentes a se registrarem na jurisdição de consumo e a ela recolherem o imposto encontra barreiras pelas dificuldades de identificar os não residentes e impor obrigações tributárias a eles. Para torná-lo exequível e evitar ônus excessivos aos fornecedores, a OCDE sugere a criação de procedimentos simplificados de registro e de arrecadação pelos não residentes.

Suscita-se também a possibilidade de responsabilização de terceiros pelo recolhimento do imposto nas transações envolvendo o comércio eletrônico¹⁴². A responsabilidade tributária seria atribuída às empresas administradoras de cartões e às empresas e organizações adquirentes das mercadorias e serviços, respectivamente, em relação às transações B2C e B2B.

Para Charles E. McLure Jr.¹⁴³, a responsabilização das administradoras de cartões não é recomendável, pois impõe medidas que alteram sua estrutura de negócio, obrigando-as a identificarem e localizarem os usuários.

Ademais, inexistente vínculo das administradoras de cartões com o fato gerador, tendo em vista que as empresas atuam apenas para viabilizar o pagamento das operações ou prestações contratadas eletronicamente. É certo também que as transações do comércio eletrônico utilizam outros meios de pagamento, como boletos bancários, sistemas de transferência de valores, créditos oferecidos pelas lojas, entre outros, razão pela qual a responsabilização apenas das empresas administradoras de cartões seria discriminatória e insuficiente para a efetiva tributação das operações contratadas pela internet.

O grupo de trabalho da OCDE concluiu que todos os métodos de cobrança apresentam dificuldades de efetivação em relação ao comércio B2C, encorajando o estudo da combinação de mecanismos e de novas tecnologias para torná-los viáveis. Salientou também a necessidade de cooperação entre os países e de diálogo com os empresários para que a tributação do comércio eletrônico, especialmente dos produtos e serviços digitais nos negócios B2C, seja efetiva e neutra.

No Brasil, a tributação indireta do comércio eletrônico é ainda mais complexa pela repartição da competência para a tributação do consumo entre os estados, Distrito Federal e os municípios. A digitalização de produtos, a superação do suporte físico e a

¹⁴² A ideia de responsabilização das empresas administradoras de cartões é mencionada pelos seguintes autores: (i) CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet, p. 168; (ii) LAGUNA, Francisco A. Op. cit., p. 46; e (iii) McLURE JR., Charles E. Taxation of electronic commerce in developing countries.

¹⁴³ McLURE JR., Charles E. Taxation of electronic commerce in developing countries.

dissociação a pontos geográficos fragilizam a segregação entre serviços e mercadorias, além de dificultarem a identificação do local da operação e do estabelecimento.

No campo do ICMS, a Constituição atribuiu a lei complementar a competência para fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável pelo imposto, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (art. 155, § 2º, XII, 'd'). Esta matéria está disciplinada pela Lei Complementar nº 87/1996, nos seguintes termos:

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:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- 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;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos; (...)

Conforme a regra geral, prevista na alínea 'a' do dispositivo transcrito, o local da operação, para fins de incidência do ICMS, é o do estabelecimento onde se encontre a mercadoria no momento de ocorrência do fato gerador. Esse momento é definido pelo artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. (...)

Pela conjugação dos artigos 11, inciso I, alínea ‘a’ e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, o local da operação, para efeito de cobrança do ICMS, é o do estabelecimento que promove a saída da mercadoria. Tratando-se, contudo, de mercadoria depositada em armazém geral, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no estabelecimento que transfere sua propriedade ou o título que a represente (art. 11, I, ‘c’ e 12, IV).

O conceito de estabelecimento está previsto no artigo 1.142 do Código Civil de 2002, correspondendo ao complexo de bens organizado para o exercício da empresa. É estabelecimento a universalidade de fato organizada para a realização das atividades empresariais, englobando os elementos corpóreos e incorpóreos.

Embora o conceito de estabelecimento esteja previsto no direito privado, entendemos que a legislação tributária pode defini-lo de forma diversa¹⁴⁴ por não se tratar de conceito utilizado pela Constituição Federal para a delimitação das competências tributárias. A definição de estabelecimento não está sujeita às limitações do artigo 110 do Código Tributário Nacional¹⁴⁵, mas apresenta relevância para a determinação do local de ocorrência do fato gerador, competindo a disciplina da matéria a lei complementar, para evitar conflitos de competência, nos termos do artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.

¹⁴⁴ Cf. CEZAROTI, Guilherme, ICMS no comércio eletrônico, p. 129. *Data vênia*, divergimos de Osvaldo Santos de Carvalho, para quem o conceito de estabelecimento só poderia ser alterado pela União, competente para legislar sobre direito civil e comercial. (Guerra fiscal.com. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 920-925).

¹⁴⁵ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Para fins de ICMS, o estabelecimento é definido pela Lei Complementar nº 87/1996, no exercício da competência prevista no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'd', da Constituição Federal:

Art. 11, § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação; (...)

A noção de estabelecimento é vinculada ao local físico em que as atividades são exercidas ou onde as mercadorias sejam armazenadas. Na impossibilidade de se determinar o estabelecimento, considera-se como tal o local onde tenha sido realizada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.

Dessa forma, nas operações de circulação de mercadoria, o imposto é devido ao estado do estabelecimento que promova a saída física do produto, considerando-se como tal o local onde o contribuinte exerce sua atividade ou mantém o estoque. No caso das mercadorias mantidas em armazéns gerais, o local da operação é o do estabelecimento que transfere a propriedade ou o título que a represente. Finalmente, nas hipóteses em que não seja possível determinar o estabelecimento, deve-se considerar o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação.

A legislação tributária não possui previsão específica sobre o local da operação ou o conceito de estabelecimento em relação ao comércio eletrônico. Os negócios realizados pela internet apresentam particularidades por envolver a comercialização e a prestação de bens e serviços intangíveis e pela desnecessidade de vinculação do site a um ponto geográfico.

Mesmo em relação ao comércio de produtos tangíveis, podemos vislumbrar situações em que a fixação do local da operação seja complexa. Isso porque as mercadorias tangíveis podem ser adquiridas e entregues das seguintes formas:

- a) Compra em loja tradicional e entrega física por estabelecimento da empresa: o local da operação é o do estabelecimento que dá saída física à mercadoria, considerando-se como tal o local onde a empresa exerce suas atividades ou mantém estoque. Pela conjugação dos artigos 11, inciso I, 'a' e § 3º e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, o imposto é devido ao estado do estabelecimento que realiza a entrega física da mercadoria;

- b) Compra em loja tradicional e saída física da mercadoria por armazém: o local da operação é o do estabelecimento que transfere a propriedade, ainda que a saída física da mercadoria seja promovida pelo armazém. Nos termos do artigo 11, inciso I, 'c', da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS é devido ao estado do estabelecimento que transfere a propriedade da mercadoria;
- c) Compra em loja virtual e entrega física por estabelecimento da empresa: o local da operação é o do estabelecimento que dá saída física à mercadoria. Conforme os artigos 11, inciso I, 'a' e § 3º e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS é devido ao estado do estabelecimento que promove a saída física da mercadoria, ainda que diverso do domicílio tributário indicado pelo estabelecimento virtual contratado pelo adquirente;
- d) Compra em loja virtual e saída física da mercadoria por armazém: o local da operação é o do estabelecimento que transfere a propriedade da mercadoria, independentemente do trânsito físico. Para a aplicação da regra prevista no artigo 11, inciso I, alínea 'c, da Lei Complementar nº 87/1996, é necessário identificar o endereço do estabelecimento virtual que realiza a transferência da propriedade.

O local da operação é o do estabelecimento que promove a saída física das mercadorias, independentemente do canal utilizado para a contratação, quer presencialmente, ou por meio da internet. Todavia, se as mercadorias estiverem depositadas em armazéns gerais, deve ser considerado o estabelecimento que transfere a propriedade.

Mesmo no comércio eletrônico indireto pode haver dificuldades para a identificação do local da operação, na hipótese em que a saída das mercadorias seja promovida por armazém e a venda realizada por empresa virtual. O local da operação é o do estabelecimento que realiza a venda por meio da internet e transfere a propriedade das mercadorias, mas as empresas do comércio eletrônico podem atuar sem ponto comercial ou espaço próprio para o estoque das mercadorias.

Em relação ao comércio eletrônico direto, esse desafio se faz presente em todas as transações, pela complexidade em se identificar o local da saída física dos produtos digitais, que podem estar armazenados em diferentes servidores, inclusive em equipamentos localizados em estados ou países diversos do vendedor. O produto virtual

pode ser remetido de qualquer uma dessas máquinas ao destinatário, sem passar por barreiras alfandegárias.

Não sendo aplicável a regra que vincula a tributação ao lugar da saída física das mercadorias, torna-se necessário identificar o local do estabelecimento que transfere a propriedade. Nos termos do artigo 11, § 3º, da Lei Complementar nº 87/1996, estabelecimento é o local onde as atividades da empresa são exercidas ou onde estejam armazenadas as mercadorias.

Quanto ao primeiro critério – local de desenvolvimento das atividades empresariais –, as inovações tecnológicas possibilitam que empresas operem sem um endereço definido e sejam administradas de forma descentralizada, por pessoas situadas em locais diversos. As reuniões podem ser realizadas de forma remota, por meio de videoconferência ou pela internet, sendo incerto o local de desempenho das atividades.

Quanto ao armazenamento das mercadorias, a empresa virtual pode operar sem espaço físico próprio para o estoque dos produtos corpóreos. E os produtos digitais podem ser estocados em servidores diversos, próprios ou de terceiros.

Dessa forma, em relação às empresas virtuais, os critérios previstos no artigo 11, § 3º, da Lei Complementar nº 87/1996 podem ser insuficientes para a determinação do estabelecimento. Nesse sentido, discute-se se o site, o servidor ou o provedor de serviços poderiam ser considerados estabelecimentos para fins tributários.

Para a operacionalização de uma empresa virtual, são necessários os seguintes elementos: (i) o site, correspondente ao conjunto de páginas da internet com informações sobre os produtos e as operações de compra e venda; (ii) o servidor, isto é, o equipamento que armazena os arquivos do site; e (iii) o provedor de serviços, que garante que o conteúdo do site fique acessível aos usuários da internet.

Ressalte-se que o proprietário do servidor e o provedor de serviços podem ser pessoas diversas do titular do site e cada um dos elementos pode se localizar em um país, estado ou região¹⁴⁶. Além disso, o servidor e o provedor de serviços podem ser contratados por mais de uma empresa, razões pelas quais entendemos que esses elementos não são precisos na definição espacial do estabelecimento virtual.

Ainda assim, o legislador pode adotar esses critérios para definição do estabelecimento virtual. Nesse caso, entendemos ser necessária a veiculação da norma por lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, para evitar

¹⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio, *Internet e direito*, p.154-157.

conflitos de competência entre os estados. Em relação ao ICMS, o artigo 155, § 2º, inciso XI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, prevê especificamente a competência da lei complementar para a fixação do local da operação na cobrança do imposto.

No entanto, não há ainda lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro dispondo sobre o estabelecimento virtual ou o local das operações contratadas no ambiente virtual. A ausência de regras específicas sobre o comércio eletrônico e a vinculação da legislação atual a critérios geográficos podem conferir liberdade a algumas empresas virtuais na fixação do estabelecimento. A mobilidade dessas empresas, que podem ser administradas à distância, operar sem estoque próprio e independem da distância física em relação ao mercado consumidor, facilita a escolha do domicílio tributário de acordo com as vantagens operacionais e tributárias oferecidas por cada território.

Nesse cenário, o estado de São Paulo, por meio da Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, que alterou a Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, dispõe que:

Artigo 23 - O local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do responsável, é: (Redação dada ao artigo pela Lei 10.619/00, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000)

(...)

V - tratando-se de operação ou prestação decorrente de transação realizada, parcial ou totalmente, em ambiente virtual, e na impossibilidade de se precisar o local da sua ocorrência, nos termos dos demais incisos deste artigo, qualquer estabelecimento da empresa ou a residência da pessoa física, neste Estado.

O estado de São Paulo propõe que se adote qualquer estabelecimento da empresa ou a residência da pessoa física como local das operações realizadas em ambiente virtual, nas hipóteses em que não seja possível precisar o local da sua ocorrência. Todavia, reiteramos nosso entendimento de que a definição do local da operação para fins de ICMS depende de lei complementar, diante das previsões dos artigos 146, inciso I, e 155, § 2º, inciso XI, alínea ‘d’, da Constituição Federal.

Por último, pode ser aplicada a regra prevista no artigo 11, § 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, o qual considera como estabelecimento, na impossibilidade de sua determinação, o local da operação. Esse critério é também escolhido pelo inciso II e § 2º do artigo 127 do Código Tributário Nacional¹⁴⁷, caso o domicílio tributário eleito pelo contribuinte impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

¹⁴⁷ “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...)

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

(...)

Todavia, conforme já mencionamos, a fixação do local das operações contratadas eletronicamente também suscita divergências. A opção pelo domicílio do fornecedor esbarra nas dificuldades já mencionadas – mobilidade dos investimentos e ausência de vinculação do site a critérios geográficos –, enquanto a opção pelo domicílio do consumidor apresenta desafios para a implantação de mecanismos de arrecadação e controle eficientes e requer que a empresa virtual obedeça a diversas legislações tributárias. Ainda assim, a vinculação ao local de consumo apresenta vantagens pelas dificuldades de manipulação desse critério pelo fornecedor e por favorecer a jurisdição que oferece o mercado consumidor.

A ausência de regras claras que identifiquem o local da operação e determinem o estabelecimento no comércio eletrônico pode ensejar conflitos de competência ou a não tributação das transações contratadas no ambiente virtual, além de incentivar a escolha do domicílio tributário pelos contribuintes segundo suas conveniências. É preciso que o ordenamento jurídico brasileiro estipule regras que garantam a neutralidade na tributação e proporcionem segurança jurídica para o pleno desenvolvimento do comércio eletrônico.

2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

3. FEDERALISMO BRASILEIRO E GUERRA FISCAL

3.1. O Federalismo Brasileiro

A federação é uma forma de Estado que tende à descentralização, mas difere em cada país, de acordo com o grau e a qualidade da centralização ou descentralização político-jurídica¹⁴⁸.

O estado federal tem como características a coexistência de ordens jurídicas distintas no mesmo território, a autonomia política, administrativa e financeira¹⁴⁹ das entidades descentralizadas¹⁵⁰, a inexistência de hierarquia material entre os entes federados, a repartição de competências e a indissolubilidade, isto é, a inexistência de direito de secessão¹⁵¹.

O federalismo brasileiro tem origem no Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889¹⁵², que proclamou e decretou a República Federativa dos Estados Unidos do Brasil. Ao contrário do federalismo norte-americano, resultante da união de entes políticos autônomos, a Federação Brasileira foi criada pela desagregação do Estado unitário (antigo Império), com a transformação das antigas províncias em estados¹⁵³. Vislumbra-se, dessa forma, maior conformação com a proeminência do governo central em relação aos estados, desde o início da Federação.

Durante as constituições brasileiras, houve avanços e retrocessos na descentralização das competências político-jurídicas, mas prevaleceu o crescimento da autoridade federal. Segundo o magistério de Fernanda Dias Menezes de Almeida¹⁵⁴, a

¹⁴⁸ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*, p. 28.

¹⁴⁹ A autonomia jurídico-financeira, corolário do federalismo, é assegurada por meio da discriminação de rendas tributárias, seja de forma: (i) originária ou por fonte, pela distribuição de competências tributárias; ou (ii) derivada ou por produto, quando há a transferência de recursos financeiros de outras pessoas políticas. In COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti, *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*, pp. 57-63.

¹⁵⁰ CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1078-1079.

¹⁵¹ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*, pp. 48-49.

¹⁵² Fernando Aurelio Zilveti sustenta que a Federação Brasileira surgiu antes da República, por meio do Ato Adicional de 1834 que reconstituiu o Estado Imperial sob a forma federativa (Federação e Sistema Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Sistema brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 83).

¹⁵³ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. *Desafios do Federalismo Fiscal*. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, ano 1, nº 2, 1998, p. 97.

¹⁵⁴ *Competências na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 24-25: “A técnica de repartição de competências típica do federalismo clássico, por sua lógica, deveria acentuar, ao longo do tempo, a proeminência dos Estados, a que se reservaram todos os poderes não delegados à União e não proibidos

tendência centrípeta não foi verificada apenas no Brasil, mas em todos os países que adotaram o modelo norte-americano de federação.

A Constituição Federal de 1988, que proclama a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, manteve a tendência centralizadora do federalismo brasileiro, a despeito das tentativas de formação do federalismo de equilíbrio.

A centralização pode ser verificada pelo número de competências, tanto legislativas, quanto materiais, conferidas à União, bem como pela redução da autonomia dos entes federados em decorrência do aumento dos princípios sensíveis, de observância obrigatória pelos estados, Distrito Federal e municípios¹⁵⁵.

A relativização da autonomia dos estados e municípios é verificada também no âmbito financeiro, considerando-se que a Constituição Federal vincula parte das receitas dos entes subnacionais a destinações específicas tais como educação (art. 212, CF) e saúde (art. 198, § 2º, CF) e permite que a União deixe de realizar transferências caso os investimentos mínimos não sejam realizados (art. 160, par. único, CF).

Além da centralização, outro problema do federalismo brasileiro é a grave desigualdade material entre os estados membros, que ameaça a própria sobrevivência da federação.

Segundo Anna Cândida da Cunha Ferraz¹⁵⁶, a simetria é da essência do federalismo como forma de organização do Estado que busca congrega entes políticos diferentes, tratados juridicamente de forma igual na federação. O federalismo é regido pelo princípio da igualdade, com igual repartição de competências entre os entes, de forma a lhes assegurar a autonomia.

Apesar da redução da desigualdade regional ser um dos fins fundamentais do país¹⁵⁷, a diferença material entre as regiões brasileiras é extrema, existindo municípios e até mesmo estados¹⁵⁸ que não possuem receita suficiente para suas necessidades,

aos Estados pela Constituição. Não foi o que a realidade comprovou. Nem nos Estados Unidos, como se viu, nem em outras Federações que adotaram o modelo norte-americano. Em todas elas prevaleceu a tendência do crescimento da autoridade federal (...)"

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ Federalismo simétrico e assimétrico: o ajuste da distribuição de competências e de recursos entre União, estados e municípios em face das vicissitudes de um estado moderno. In: XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional – 10 anos de Constituição – uma análise. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 51.

¹⁵⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, p. 277.

¹⁵⁸ Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira (Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: BRAGA, Carlos. CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury (Org.) Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 293) mencionam o caso do Estado do Acre, que, em 2007, teve as seguintes receitas:

dependendo de transferências governamentais para sua sobrevivência. Essa dependência prejudica a autonomia dos entes¹⁵⁹ sem, de fato, combater as causas da desigualdade ou promover o desenvolvimento econômico das regiões mais pobres.

As competências materiais e legislativas foram distribuídas de forma homogênea aos estados brasileiros, inclusive no tocante às competências tributárias, desconsiderando-se as graves desigualdades no desenvolvimento econômico dos estados¹⁶⁰. A desconcentração de encargos entre as pessoas políticas também foi realizada de forma desordenada, sem planejamento prévio¹⁶¹.

Essa situação de desigualdade é agravada pela omissão da União, que não exerce de forma efetiva o papel previsto no artigo 21, inciso IX, da Constituição Federal, de elaborar planos de desenvolvimento nacional e regional que levem em consideração as vocações e as características de cada região¹⁶². Da mesma forma, não foi editada a lei complementar¹⁶³ prevista no parágrafo único do mesmo artigo que disporia sobre a cooperação da União, estados, Distrito Federal e municípios para o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional.

Nesse cenário de enorme disparidade entre os estados, a União reforça seu papel de protagonista, cresce a dependência financeira¹⁶⁴ dos estados menos desenvolvidos em relação aos repasses federais e acirram-se os conflitos entre as entidades subnacionais. A desigualdade entre os entes subnacionais fragiliza a federação, que deveria se basear no princípio da igualdade e na autonomia de seus membros.

- a) R\$ 430 milhões decorrentes de receitas tributárias;
- b) R\$ 45 milhões provenientes de transferências voluntárias; e

- c) R\$ 1 bilhão resultante de repasses do Fundo de Participação dos Estados.

¹⁵⁹ A autonomia financeira representa a suficiência de recursos do ente para custear suas despesas, de forma independente dos demais entes. CONTI, José Maurício, *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 909.

¹⁶⁰ Ressalta Gilberto Bercovici, *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.158: “A existência de um sistema de compensação financeira entre os entes federados enquadra-se dentro dos esforços constantes de manutenção ou estabelecimento de um equilíbrio federal, com o objetivo de evitar um grande distanciamento entre as regiões do mesmo país. No entanto, a igualdade financeira não resolve, por si só, os problemas gerados pelas desigualdades regionais. É necessário também a realização de uma política econômica voltada para os mesmos objetivos da igualação financeira, ou seja, que promova o desenvolvimento e a distribuição da renda.”

¹⁶¹ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 149.

¹⁶² CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil. In: *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: Síntese, v. 1, n.1, 1998, p. 15.

¹⁶³ SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 287.

¹⁶⁴ Não se olvidando que a dependência financeira prejudica a independência política.

3.2. A Discriminação de Competências Tributárias no Federalismo Brasileiro

Quanto à discriminação das competências tributárias, o constitucionalismo brasileiro também foi marcado por movimentos centrípetas e centrífugas.

Na Constituição do Império de 1824, os poderes eram centralizados e as províncias não tinham competência para legislar em matéria tributária¹⁶⁵. Não havia discriminação de rendas e inexistiam referências específicas a impostos ou a tributos, lastreando-se a tributação nos direitos aduaneiros¹⁶⁶.

Em 12 de agosto de 1834, o Ato adicional representou a primeira tentativa de discriminação de rendas¹⁶⁷ ao reconhecer o direito das províncias de legislarem sobre suas finanças¹⁶⁸ e instituírem os impostos não reservados à União. A Lei n.º 99, de 1835, garantiu às províncias fontes tributárias próprias, concedendo a elas o direito de cobrarem alguns impostos sobre consumo¹⁶⁹. O conceito de bitributação não era consolidado e a cobrança era realizada pelo governo central e pelas províncias.

A Constituição de 1891 representa a primeira discriminação de rendas em nível constitucional, com a atribuição de competências privativas aos estados. Os municípios, que tiveram sua autonomia reconhecida, não tinham poderes tributários próprios e a bitributação era permitida nas hipóteses de cumulação de competências dos estados e da União. O sistema era flexível, com grande margem de atuação dos legisladores federais e estaduais¹⁷⁰ e liberdade para a instituição de novos impostos¹⁷¹.

Em 1934, foi inaugurada a rigidez do sistema constitucional tributário, reduzindo-se a margem de atuação do legislador ordinário. Houve a discriminação tributária por produto e os municípios receberam competências tributárias pela primeira vez. Em relação à competência concorrente da União e dos estados, foi vedada a bitributação, prevalecendo os impostos federais¹⁷².

¹⁶⁵ SIQUETTO, Paulo Roberto. Op. cit., p. 265.

¹⁶⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de consumo na Constituição Federal, p. 95.

¹⁶⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal, p. 2, que descreve como Ato Adicional de 1835.

¹⁶⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. Op. cit., pp. 85-86.

¹⁶⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de consumo na Constituição Federal, p. 95.

¹⁷⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Críticas à discriminação de rendas tributárias e à federação brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.8, n.35, 2000, pp. 72-73.

¹⁷¹ SIQUETTO, Paulo Roberto. Op. cit., p. 266.

¹⁷² COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS: reflexos tributários, pp. 74-76.

A demarcação tributária da constituição anterior foi mantida em 1937, apesar da centralização jurídico-política com a administração dos estados por interventores e regência dos entes subnacionais pelo Decreto nº 1.202, de 8 de abril de 1939¹⁷³.

A Constituição de 1946 consolidou a discriminação de competências tributárias e a rigidez do sistema tributário. Foi mantida a prevalência do imposto da União em casos de competência concorrente e ampliada a participação dos entes subnacionais na arrecadação¹⁷⁴.

A Emenda Constitucional nº 18/1965 promoveu a reforma tributária e adotou o critério econômico para a classificação dos tributos, dividindo os impostos nos seguintes grupos: (i) impostos sobre o comércio exterior; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos sobre a produção e a circulação; (iv) impostos especiais e (v) impostos extraordinários.

De caráter centralizador, a reforma atribuiu à União grande parcela do poder tributário relativo aos impostos. No entanto, manteve a repartição da tributação sobre o consumo entre a União (imposto sobre produtos industrializados, imposto único sobre energia elétrica, combustíveis e minerais e imposto sobre serviços de transporte e de comunicação), os estados (ICM) e os municípios (ISS).

O texto constitucional de 1967 ampliou a competência tributária da União, atribuindo ao ente a competência para a instituição dos impostos residuais, desde que com fato gerador e base de cálculo distintos dos existentes. Foi prevista ainda a possibilidade de o governo federal conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais para atender a relevante interesse social ou econômico nacional.

Em relação à discriminação das competências tributárias, a Constituição de 1988 representou o ápice do processo de descentralização político-fiscal por meio da discriminação de rendas tributárias.

A Constituição de 1988 manteve o sistema misto de captação de receitas, ao conferir competências tributárias à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios – discriminação de rendas tributárias por fonte – e garantir a participação dos entes subnacionais na arrecadação de tributos federais e estaduais, de forma direta (repasses) ou indireta (fundos)¹⁷⁵.

¹⁷³ SIQUETTO, Paulo Roberto. Op. cit., p. 267.

¹⁷⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal, p. 6.

¹⁷⁵ COSTA, Gustavo F. Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação Brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 10, n. 42, 2002, pp. 85-86.

Os estados e o Distrito Federal tiveram sua competência tributária ampliada com a transferência da tributação dos serviços de transporte e de comunicação e da energia elétrica, minerais e combustíveis¹⁷⁶, anteriormente tributados pela União. Também foi incrementada a participação dos entes subnacionais na arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, assim como a participação dos municípios na arrecadação do ICMS foi aumentada.

A descentralização financeira estabelecida originalmente pela Constituição Federal de 1988 acabou reduzindo significativamente os recursos disponíveis da União pelo aumento nas receitas alocadas direta ou indiretamente em favor dos estados e municípios¹⁷⁷. Para recompor essas perdas, a partir da década de 90, a União concentrou esforços na criação de tributos não sujeitos às partilhas obrigatórias, como as contribuições, perdendo interesse no aumento da arrecadação dos impostos¹⁷⁸.

Os recursos arrecadados por meio das contribuições, que deveriam ser aplicados nas finalidades que motivaram sua instituição, foram desviados pela Desvinculação de Receita da União (DRU), prevista no artigo 76 do Ato das disposições constitucionais transitórias.

A DRU permite que as receitas vinculadas sejam utilizadas para custear despesas não vinculadas, isto é, despesas gerais¹⁷⁹, e teve seu prazo de utilização estendido até 31 de dezembro de 2015 por meio da Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011. As novas exigências aumentam a carga tributária e a complexidade do sistema tributário pela multiplicidade de incidências sobre a mesma base econômica.

Além disso, a erosão na arrecadação dos tributos sujeitos à partilha obrigatória prejudica os entes subnacionais. Em épocas de crise, a União sacrifica receitas tributárias sujeitas à repartição, como as reduções nas alíquotas do imposto sobre produtos industrializados.

Essa prática prejudica os estados e os municípios, que se tornam cada vez mais dependentes das transferências voluntárias, instrumento utilizado como moeda política que

¹⁷⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Op. cit., p. 76. Conforme Gustavo F. Cavalcanti Costa (*ibid*) a Constituição originalmente outorgou aos estados a competência para a instituição do adicional do imposto de renda, de até 5%, e aos municípios a competência para instituir o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel. Essas competências foram extintas com a Emenda nº 3, de 17 de março de 1993.

¹⁷⁷ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti, *ibid*.

¹⁷⁸ SCAFF, Fernando Facury, Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 112, 2005, p. 21.

¹⁷⁹ SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Op. cit, p. 291.

desestimula a eficiência fiscal dos entes subnacionais e representa ameaça à autonomia dos entes políticos¹⁸⁰.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 ter representado o ápice de processo de descentralização tributária, a centralização promovida pela União nas últimas décadas e a desigualdade material dos estados e municípios ameaça o federalismo. As guerras fiscais entre os entes subnacionais demonstram os sinais de esgotamento do pacto federativo e prejudicam a segurança jurídica, necessária para a atração de investimentos ao território nacional.

3.3. As Guerras Fiscais

A disputa entre entes subnacionais para angariar investimentos não é um fenômeno recente ou exclusivamente brasileiro, sendo verificado também em outros países, desde o início da Era Industrial¹⁸¹.

Quanto à disputa entre países, a globalização acirrou a competição em nível internacional, tendo como um dos efeitos positivos o estabelecimento de oportunidades mundiais¹⁸². A queda das barreiras comerciais e os avanços tecnológicos nos meios de comunicação, nos meios de transporte e nos métodos de produção de bens e serviços possibilitam a instalação de empresas em qualquer lugar do mundo. Com isso, mesmo os países em desenvolvimento podem competir no mercado internacional para atrair investimentos estrangeiros.

Dado que o custo dos tributos é um dos fatores na decisão de alocação de recursos, incentivos fiscais e subsídios são utilizados como instrumentos por alguns países para, de certa forma, compensarem suas imperfeições e apresentarem maior competitividade na ordem econômica internacional¹⁸³.

No Brasil, os instrumentos tributários são também utilizados pela União, estados, Distrito Federal e municípios para a atração de investimentos a seus territórios. No entanto, a concessão dos incentivos fiscais é realizada de forma desordenada, sem efetivar objetivos fundamentais como a redução das desigualdades regionais ou o desenvolvimento nacional.

¹⁸⁰ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Op. cit., p. 292.

¹⁸¹ ARZUA, Heron. ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 1998, p. 206. No Canadá, o Estado de Alberta teria abolido a cobrança do imposto estadual sobre valor agregado para atrair investimentos.

¹⁸² ELALI, André. Incentivos fiscais internacionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 302-303.

¹⁸³ ELALI, André. Op. cit., p. 303.

No período de 1950 a 1970, o Estado intervencionista concedeu generosos incentivos e isenções fiscais para promover a industrialização do país¹⁸⁴. Na década de 70, os incentivos fiscais foram estendidos para outros setores da economia como turismo, pesca e reflorestamento, beneficiando as regiões mais desenvolvidas¹⁸⁵.

Durante o regime militar, a política industrial era controlada pelo governo central, que, inclusive, indicava os governadores¹⁸⁶. A competição entre os entes subnacionais para atrair investimentos privados mediante a concessão de benefícios tributários foi retomada na década de 80, em razão da fragilização do governo central e do início do processo de descentralização.

A partir da década de 90, houve a generalização da guerra fiscal. Segundo Guilherme Bueno de Camargo¹⁸⁷, as causas para esse aumento foram: (i) a retomada dos investimentos privados; (ii) a autonomia concedida pela Constituição de 1988 aos entes subnacionais que permite as renúncias fiscais; (iii) a necessidade dos governadores de atrair novos postos de trabalho em razão do aumento do desemprego gerado pela introdução de novas tecnologias e pela globalização; (iv) o apelo do marketing político representado pela implantação de empreendimentos conquistados pela guerra fiscal; e (v) a bandeira da desconcentração industrial, que justificaria a concessão de benefícios pelas regiões menos desenvolvidas.

Conforme já mencionado, a Federação Brasileira é marcada pelas graves desigualdades materiais entre os entes subnacionais, sem a efetivação de mecanismos de assimetria para a redução das disparidades. A União, em vez de atuar pela diminuição das desigualdades e pelo desenvolvimento nacional, omite-se nas disputas entre as unidades federativas e, em relação à arrecadação tributária, conduz à centralização mediante a criação de tributos cujas receitas não estão sujeitas à repartição obrigatória¹⁸⁸.

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.); CONTI, José Maurício. Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais. Curitiba: Conceito Editorial, 2010, p. 11.

¹⁸⁵ BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 895.

¹⁸⁶ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004, p. 207.

¹⁸⁷ Op. cit., pp. 200-202.

¹⁸⁸ Além de ter desvinculado parcelas das receitas federais, diminuindo, dessa forma, os repasses aos estados e aos municípios, conforme anota Gilberto Bercovici, Desigualdades regionais, p. 174.

Essas deficiências dão impulso à “guerra fiscal”¹⁸⁹, também denominada de concorrência tributária¹⁹⁰, que representa a disputa entre os entes da Federação para atrair investimentos a seus territórios e aumentar a arrecadação tributária utilizando os tributos como “armas”¹⁹¹.

As consequências nefastas da guerra fiscal atingem os contribuintes, os investidores, os entes da Federação e a própria sociedade, prejudicada pela diminuição da arrecadação e pela mácula ao próprio conceito de país¹⁹². Os conflitos atingem o desenvolvimento nacional e o bem-estar da população, prejudicada pelo agravamento das distorções na eficiência alocativa dos recursos e das próprias desigualdades regionais¹⁹³.

Além dos custos tributários, outros fatores são determinantes na escolha do local do investimento, tais como o custo da mão de obra, a proximidade do mercado consumidor, a atuação do sindicato, vantagens locacionais específicas entre outras¹⁹⁴. No entanto, a concessão desenfreada de incentivos pelos entes federados cria um “leilão às avessas”¹⁹⁵, em que as empresas, interessadas em investir no país, escolhem o local de implantação das suas atividades de acordo os benefícios recebidos.

Para Ricardo Varsano¹⁹⁶, a concessão de incentivos só se justifica nas hipóteses em que a empresa não se instalaria no Brasil sem o benefício. Por isso, a política industrial deveria ser nacional, pois o favorecimento de empreendimentos para a migração de um

¹⁸⁹ Júlio Maria de Oliveira sustenta que a denominação guerra fiscal seria inadequada porque o embate não acarretaria penalidade aos Estados, mas apenas aos contribuintes. Seria, em verdade, um “terrorismo de Estado” o induzimento de contribuintes a descumprirem o ordenamento jurídico e a quebra do pacto federativo. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 917.

¹⁹⁰ A terminologia concorrência tributária é preferida por Eliana Maria B. Bartachini (ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal, Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, p. 133), por entender que os entes não buscam prejudicar o vizinho, mas melhorar sua própria condição.

¹⁹¹ CALCIOLARI, Ricardo Pires, op. cit., p. 6: “Os Estados entre si, e também os municípios, competem utilizando como principal arma os tributos, dispensando-os ou reduzindo-os para atrair investimentos privados”. Gilberto Ayres Moreira também assinala que a concessão ilegítima de incentivos fiscais é usada como arma pelos entes da Federação (A Guerra Fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 85, 2002, p. 236).

¹⁹² ARZUA, Heron. ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal. Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, 2002, p. 128: “Então, as consequências do assunto “guerra fiscal” extrapolam o campo propriamente jurídico, invadindo o campo econômico e maculando o próprio conceito do país no contexto das Nações”.

No mesmo sentido, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, na mesma publicação, p. 131: “Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas; e, em um plano mais amplo, sofre a própria imagem do país, pelo quadro de precariedade, indefinição e confusão que transmite aos investidores estrangeiros”.

¹⁹³ CAMARGO, Guilherme Bueno de. Op. cit., p. 192.

¹⁹⁴ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Op. cit., p. 12.

¹⁹⁵ SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil, p. 30.

¹⁹⁶ A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas. Brasília: IPEA, n. 15 (ou 500), 1997, p. 8.

estado ou município para outro, dentro do território nacional, representa desperdício de recursos públicos.

Os estados, o Distrito Federal e os municípios não possuem competência para promover políticas de descompetitividade tributária. O artigo 146-A da Constituição, inserido pela Emenda nº 42, de 2003, faculta à União a edição de lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência¹⁹⁷, competência essa que, até o momento, não foi exercida¹⁹⁸.

Nos termos dos artigos 151, inciso I, da Constituição Federal, qualquer política para reequilibrar desequilíbrios regionais só pode ser de responsabilidade da União. Provida de maiores recursos, a União é a única que pode implantar política nacional de estímulos para promover o objetivo estabelecido no artigo 3º, inciso III, da Constituição¹⁹⁹. Os entes subnacionais não podem criar políticas para promover o equilíbrio do desenvolvimento entre diferentes regiões, a não ser que concordem, por unanimidade, com política comum de incentivos²⁰⁰.

No entanto, todos os estados brasileiros têm concedido benefícios fiscais e financeiros vinculados ao ICMS, com a intenção de atrair investimentos, sem maiores preocupações quanto à implementação de políticas fiscais estáveis e duradouras²⁰¹. Em muitos casos, os incentivos são concedidos para praticamente qualquer investimento, sem critério de seletividade ou vinculação à vocação regional.

Como ilustra Klaus Marques²⁰², a guerra fiscal não é exclusiva dos estados²⁰³, ocorrendo disputas também entre os municípios para atrair prestadores de serviço sujeitos à

¹⁹⁷ SCAFF, Fernando Facury, Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil, p. 30.

¹⁹⁸ Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 121, de 2001, de autoria do Deputado Anthony Garotinho, do Rio de Janeiro. O projeto aguarda o parecer da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, conforme andamento consultado no site <<http://www.camara.gov.br>> em 25/10/2014.

¹⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 8-10.

²⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, p. 65.

²⁰¹ PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. ICMS: evolução recente e guerra fiscal. Textos para discussão, Brasília, IPEA, n. 402, 1996, p. 22.

²⁰² A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 128/129.

²⁰³ No âmbito dos tributos estaduais, os estados buscam atrair também o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Para evitar essa disputa, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu o § 6º ao artigo 155 da Constituição Federal, prevendo que as alíquotas mínimas do imposto deveriam ser fixadas pelo Senado Federal. Essa competência, entretanto, não foi exercida até o momento. Assim, alguns estados reduzem as alíquotas do IPVA para incentivar que pessoas físicas e jurídicas domiciliadas em outras unidades federativas registrem seus veículos em seus territórios.

tributação pelo ISS. Há ainda casos de concessão de incentivos relacionados ao Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e a taxas municipais, para atrair a instalação de indústrias e empreendimentos comerciais nas cidades, assim como benefícios vinculados a parcela do ICMS repartida pelos estados com os municípios, na proporção das operações realizadas em seus territórios (art. 158, IV, CF).

Na ótica dos estados e dos municípios, a concessão de incentivos para atrair investimentos privados pode representar um ganho no curto prazo, pela criação de empregos e aumentos da renda, além dos dividendos políticos decorrentes da instalação de empreendimentos.

Ocorre que, com a generalização da guerra fiscal no longo prazo, o atrativo do benefício tributário tende a se anular e as empresas voltam a escolher o local de acordo com outros fatores. Os estados e municípios desenvolvidos acabam se beneficiando, já que oferecem melhor infraestrutura, enquanto os entes menos desenvolvidos são obrigados a compensar suas imperfeições por meio de outros benefícios como a doação de terrenos, realização de obras, entre outros, que deterioram sua situação financeira.

Os incentivos transformam-se em meras renúncias de arrecadação, podendo, inclusive, induzir a concentração regional da produção, com efeitos nulos na redução das desigualdades regionais²⁰⁴. O leilão de vantagens prejudica a dinâmica da economia e a livre concorrência²⁰⁵ e a generalização da competição provoca queda global da arrecadação tributária.

Nas palavras de Gilberto Bercovici²⁰⁶: “A guerra fiscal é a explicitação da falta de cooperação do federalismo brasileiro, ocasionando disputas estéreis em que nenhum Estado ganha efetivamente”.

A despeito da grave insegurança jurídica gerada por essas disputas entre os estados e das significativas perdas na arrecadação, a solução para as guerras fiscais parece distante, como assevera Fernando Dias Menezes de Almeida²⁰⁷: “(...) a dita reforma tributária está na pauta dos governos e do Congresso Nacional desde há mais de dez anos, sem avançar no entendimento entre os vários setores públicos e privados interessados”.

²⁰⁴ PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. Op. cit., p. 28.

²⁰⁵ BEVILACQUA, Lucas. Op. cit., p. 351.

²⁰⁶ Desigualdades regionais, p. 183.

²⁰⁷ Conflitos entre entes federativos: atuação do Supremo Tribunal Federal no regime da Constituição de 1988. In MORAES, Alexandre de (Org.). Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 231.

Alterações pontuais não são suficientes para dar fim aos sérios conflitos envolvendo os entes subnacionais, os quais exigem uma profunda reforma, não apenas das competências tributárias, mas da própria Federação, com o comprometimento de todos os entes federativos.

3.3.1. A Concessão Unilateral de Incentivos e Benefícios relativos ao ICMS e a Glosa de Créditos

Conforme já mencionado, o ICM foi instituído pela Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18/1965, conferindo-se aos estados a competência para a tributação das operações de circulação de mercadoria. Não obstante, a forma como os incentivos fiscais relativos ao ICM seriam concedidos ou revogados não foi prevista pela Emenda Constitucional nº 18/1965 ou pela Constituição Federal de 1967.

O Ato Complementar nº 34, de 20 de janeiro de 1967, previu em seu artigo 1º que os estados e territórios situados em uma mesma região geoeconômica celebrariam convênios, estabelecendo política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais relativos ao ICM²⁰⁸. A questão só foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional nº 1/1969, que atribuiu à lei complementar a disciplina das isenções de ICM, que seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios²⁰⁹.

Apenas em 1975 foi editada a Lei Complementar nº 24, que disciplinou a forma como não apenas isenções, mas incentivos fiscais relativos ao ICM seriam concedidos e revogados²¹⁰. O normativo sofreu diversas críticas por ampliar o conceito de isenção previsto na Emenda Constitucional nº 1/1969, abarcando outras figuras exonerativas, e pela atribuição da competência para ratificar os convênios celebrados entre os estados e o Distrito Federal ao Poder Executivo.

A inobservância das regras estabelecidas na Lei Complementar nº 24/1975 acarreta a nulidade do ato concessivo e a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário, além da inexigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou do ato que conceda remissão. Outras penalidades poderiam ser acrescentadas como a

²⁰⁸ Costa, Alcides Jorge, BARTACHINI, Eliana Maria B. e outros. ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal. Mesa de Debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, 2002, p. 137-139.

²⁰⁹ ARZUA, Heron. ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS, pp. 206-207.

²¹⁰ Cf. REZENDE, Fernando, ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, p. 8, durante a fase inicial do ICM, até a edição da Lei Complementar nº 24/1975, a prática de concessão de incentivos fiscais para estimular a industrialização foi amplamente utilizada pelos estados.

presunção de irregularidade das contas e a suspensão das transferências federais constitucionais.

O ICM deu lugar ao ICMS em razão da ampliação do campo de incidência do imposto pela Constituição Federal de 1988, que transferiu aos estados a competência para tributar as operações com combustíveis e energia elétrica e as prestações de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

Para preservar o caráter nacional do ICMS e evitar embates entre os entes da Federação, a Constituição de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', previu que a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao imposto estadual seriam concedidos e revogados deveria ser estabelecida por meio de lei complementar.²¹¹

Estabeleceu ainda, no inciso VI do mesmo dispositivo, que as alíquotas internas das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços não poderiam ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (cujas alíquotas são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal), salvo deliberação em contrário dos estados e do Distrito Federal.

No entanto, mais de vinte e cinco anos após a promulgação da Constituição, não foi editada nova lei complementar para a disciplina do exercício da competência exonerativa em matéria de ICMS, já que os dispositivos atinentes à matéria contidos na Lei Complementar nº. 87/1996 foram vetados pelo Presidente da República²¹². Dessa forma, a matéria continua sendo tratada pela Lei Complementar nº. 24/1975, anterior à Constituição de 1988, mas recepcionada no novo regime constitucional por meio do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²¹³.

Segundo a Lei Complementar nº 24/1975, as decisões relacionadas à concessão e à revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS dependem de aprovação do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (Confaz), instituído pelo Convênio nº 8, de 15 de abril de 1975.

²¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, 2005, p. 134: “Tenho para mim (...) que a razão de ser dos incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e da letra “g” do inciso XII reside na necessidade de adaptação de um tributo de vocação nacional para sua conformação jurídica regional”.

²¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos fiscais do estado do Mato Grosso do Sul – Prática usual em todas as unidades federativas – Aspectos jurídicos, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 52, São Paulo, p. 133.

²¹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 21, o Supremo Tribunal Federal declarou recepcionada a Lei Complementar nº 24/1975 no julgamento da ADI nº 2.157-5.

Conforme o artigo 30 do atual regimento do Confaz – Convênio ICMS nº 133, de 12 de setembro de 1997 – as decisões do Conselho dependem dos seguintes quóruns: (i) unanimidade dos representantes dos estados e do Distrito Federal presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais; e (ii) quatro quintos dos presentes, em casos de revogação total ou parcial.

Nos termos do artigo 37 do Regimento do Confaz, mesmo o estado cujo representante não tenha comparecido à reunião pode obstruir a concessão ou a revogação do incentivo, pois se considera rejeitado o convênio que não for ratificado expressa ou tacitamente por todos os estados, no caso da concessão, ou por quatro quintos dos membros, para a revogação.

Dessa forma, a concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS depende de convênios firmados pela unanimidade dos estados membros²¹⁴. Para Tercio Sampaio Ferraz Júnior, “a exigência de convênio é meio institucional que garante a união indissolúvel e a renova toda vez que é celebrado²¹⁵”.

Segundo Alcides Jorge Costa, a unanimidade é imprescindível para preservar a autonomia dos estados, tendo em vista que a deliberação por maioria subordina o estado vencido à decisão tomada por outros entes federados²¹⁶. Na mesma linha, Ives Gandra da Silva Martins sustenta que as deliberações por quóruns inferiores poderiam prejudicar o estado que não concorda com o incentivo, pela obrigatoriedade de admitir o crédito relativo à operação anterior beneficiada²¹⁷.

A exigência de decisão unânime para a aprovação de benefícios fiscais dificultou a atuação dos estados e do Distrito Federal, que passaram a conceder isenções, créditos presumidos, reduções na base de cálculo, entre outros benefícios, sem a aprovação do Confaz, contrariando a disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal.

A competição tributária é impulsionada pela substancial discrepância na participação relativa dos estados e regiões na arrecadação do ICMS, conforme quadro

²¹⁴ O Distrito Federal argumenta que a exigência da unanimidade ofende a autonomia dos estados e o pacto federativo na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198. A ação, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, conforme andamento consultado no site <www.stf.jus.br>. Acesso em 05/12/2014.

²¹⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, p. 281.

²¹⁶ Guerra fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, p. 9.

²¹⁷ Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional, pp. 8-10.

disponível no site da Comissão Técnica Permanente dos Estados (Cotepe)²¹⁸, atinente ao exercício de 2013:

UF	Acumulado no ano (jan-dez)
NORTE	6,1
Acre	0,2
Amazonas	2,1
Pará	2,2
Rondônia	0,8
Amapá	0,2
Roraima	0,1
Tocantins	0,5
NORDESTE	16
Maranhão	1,2
Piauí	0,7
Ceará	2,4
Rio Grande do Norte	1,1
Paraíba	1,1
Pernambuco	3,3
Alagoas	0,8
Sergipe	0,7
Bahia	4,7
SUDESTE	52,3
Minas Gerais	10
Espírito Santo	2,5
Rio de Janeiro	8,8
São Paulo	31
SUL	16,4
Paraná	5,8
Santa Catarina	3,9
Rio Grande do Sul	6,7

²¹⁸ Fonte: Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação, atualizada em 31/03/2014. Disponível no site <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em 05/05/2014.

CENTRO-OESTE	9,1
Mato Grosso	2,1
Mato Grosso do Sul	1,9
Goiás	3,4
Distrito Federal	1,8
BRASIL	100

Figura 6 - Participação relativa dos estados e regiões na arrecadação do ICMS

Ainda que a participação dos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste tenha crescido nos últimos anos²¹⁹, os estados do Sul e Sudeste respondem ainda por quase 70% (setenta por cento) da arrecadação total do ICMS no país. Tendo em vista que o imposto representa parcela substancial da arrecadação tributária dos estados, essa desigualdade estimula a disputa para atrair o fato gerador do ICMS.

Outra causa apontada para a guerra fiscal é a previsão do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975²²⁰. Ao dispor que a lei não é aplicável à Zona Franca de Manaus, área beneficiada por incentivos fiscais que devem ser respeitados pelos demais estados, abriu-se a possibilidade do estado do Amazonas vetar todos os estímulos propostos pelas demais unidades federativas que pudessem contrariar seus interesses.

Para Fernando Facury Scaff²²¹, a retaliação fiscal foi intensificada pela implantação do Fundo de Compensação de Exportações, criado pela Lei Complementar nº 87/1996, por meio do qual a União se obrigava a entregar aos estados parcela correspondente à arrecadação de ICMS que deixariam de receber pela desoneração da exportação dos produtos semielaborados.

Ressalte-se que, na redação original da Constituição Federal de 1988, não havia sido prevista a completa desoneração das exportações, mas apenas dos produtos industrializados. A completa desoneração das exportações foi efetivada apenas com a publicação da Lei Kandir e com a recomposição das perdas pela União (art. 91, ADCT).

²¹⁹ Conforme dados da Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação, a participação dessas regiões foi de: (i) 28,80% em 2008; (ii) 29,10% em 2009; (iii) 29,20% em 2010; (iv) 29% em 2011; (v) 30,2% em 2012; e (vi) 31,2% em 2013. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em 05/05/2014. Conforme LONGO, Carlos Alberto, op. cit., p. 232, naquela época os estados da região Sudeste arrecadavam mais de 70% (setenta por cento) do ICM.

²²⁰ ARZUA, Heron. ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS, p. 211.

²²¹ A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org). Grandes questões atuais do direito tributário. 15º vol. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 44-47.

Os créditos, que corresponderiam aos montantes que os estados deixaram de receber em decorrência da desoneração das exportações, funcionaram como seguro garantia ou seguro receita e incentivaram a renúncia fiscal por parte dos estados, que, arrecadando menos, eram compensados por repasses orçamentários da União.

O seguro receita buscou compensar as perdas dos estados em virtude da desoneração da exportação dos produtos semielaborados e da admissão dos créditos de bens de capitais²²². Desde a edição da Lei Kandir até 2000, a União entregou cerca de R\$ 11,3 bilhões (onze bilhões e trezentos milhões de reais) aos estados.

No período de 2000 a 2002, a aplicação do seguro receita foi suspensa por meio da Lei Complementar nº 102/2000, que determinou a distribuição de valores fixos. Em 2002, a Lei Complementar nº 115 eliminou a sistemática o seguro receita e as transferências deixaram de ser calculadas conforme o valor desonerado, sendo estabelecidas simplesmente pelo jogo de forças políticas.

A generalização da guerra fiscal entre os estados decorre também da alta produtividade das novas bases do ICMS incluídas pela Constituição Federal de 1988. Fernando Rezende relata que a arrecadação proveniente dos setores de combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações – chamados de “*blues chips*” – correspondeu a quase metade da carga tributária total do ICMS em 2007²²³, servindo como pilar para as políticas de renúncias fiscais.

As receitas geradas por essas novas bases tributárias, a autonomia para a fixação das alíquotas internas e a ampliação da diferença entre as alíquotas interestaduais e internas, fixadas pela Resolução do Senado Federal nº 22/1989, intensificaram a guerra fiscal. Os impactos dos benefícios nos estados concedentes são relativizados pela transferência do custo fiscal a outros estados, que suportam os créditos relativos aos incentivos concedidos na origem, enquanto a arrecadação é sustentada pelos novos setores e pelas tradicionais fontes de arrecadação tributária como bebidas e fumo²²⁴.

Para não suportarem o custo dos incentivos concedidos unilateralmente na origem, muitos estados passaram a vedar a apropriação do crédito pelo destinatário das mercadorias. A glosa dos créditos tem fundamento no artigo 8º, da Lei Complementar nº. 24/1975, o qual dispõe que o descumprimento da forma por ela prevista para a concessão

²²² VARSANO, Ricardo. Fazendo e desfazendo a Lei Kandir. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013, p. 18-22. Disponível em <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=38012517>. Acesso em 15/02/2014.

²²³ ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, p. 12.

²²⁴ ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, p. 8-10.

de benefícios – convênio ratificado por todos os estados – acarretaria: (i) a nulidade do ato concessivo; (ii) a ineficácia do crédito decorrente; e (iii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

Assim, instaurou-se a “clássica guerra fiscal”, cujas consequências são sofridas pelos contribuintes beneficiados diretamente pelos incentivos unilaterais, diante do risco de anulação dos atos concessivos e de cobrança do imposto não pago ou devolvido e por aqueles que adquirem, direta ou indiretamente, mercadorias dos estabelecimentos beneficiados, pois correm o risco de que o crédito correspondente ao imposto não cobrado no estado de origem seja glosado pelo estado de destino. São ainda mais prejudicados os agentes econômicos não incentivados, que precisam competir com as empresas beneficiadas por privilégios tributários concedidos de forma contrária à Constituição.

A generalização da guerra fiscal também impacta a arrecadação tributária do ICMS de forma global. Com efeito, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) estima os valores desonerados declarados inconstitucionais em R\$ 250 bilhões (duzentos e cinquenta bilhões de reais)²²⁵. A magnitude da renúncia fiscal faz com que a arrecadação atual do ICMS se equipare aos montantes obtidos na década de 70, apesar do substancial aumento da base tributável com a inclusão dos *blue chips*, setores de alta produtividade tributária, pela Constituição Federal de 1988²²⁶.

Paralelamente à glosa de créditos, muitos estados recorrem ao Poder Judiciário para questionar a constitucionalidade dos incentivos concedidos de forma unilateral. Todavia, a despeito da coerência no posicionamento da Corte Suprema, que tem censurado sistematicamente os atos concessivos de incentivos à margem da Constituição²²⁷, suas medidas não se fazem suficientes.

Os estados simplesmente revogam o ato questionado e expedem, em seguida, nova norma com o mesmo teor, perpetuando a inconstitucionalidade. Na tentativa de burlar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, as unidades federativas passaram

²²⁵ SCAFF, Fernando Facury, A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal, p. 43.

²²⁶ REZENDE, Fernando, ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, p. 11-12.

²²⁷ A título de exemplo, mencionamos os seguintes julgados do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (i) ADI nº 4.276/MT, Rel. Min Luiz Fux, j. 20/08/2014, p. 18/09/2014; (ii) ADI nº 3.674/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01/06/2011, p. 29/06/2011; (iii) ADI nº 3.794/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01/06/2011, p. 01/08/2011; (iv) ADI nº 1.247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01/06/2011, p. 17/08/2011; (v) ADI nº 2.549/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01/06/2011, p. 03/10/2011; (vi) ADI nº 1.179/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13/11/2002, p. 19/12/2002; (vii) ADI nº 84/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15/02/1996, p. 19/04/1996.

também a conceder incentivos por meio de regimes especiais e termos de acordo, além de fixarem prazos e condições para a fruição dos benefícios, dificultando sua revogação.

Diante da multiplicidade de ações sobre o tema, por iniciativa do Ministro Gilmar Mendes foi publicado o edital de Proposta de Súmula Vinculante nº 69, em 24 de abril de 2012, com a seguinte redação:

Proposta de Súmula Vinculante nº 69: 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 aprovação da súmula tornará mais célere o julgamento das diversas ações ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal questionando a constitucionalidade de benefícios fiscais concedidos pelos estados sem respaldo do Confaz.

Além das ações judiciais que versam sobre a constitucionalidade dos incentivos concedidos à margem da Constituição, questiona-se a legitimidade da glosa dos créditos realizada por alguns estados. Esse tema teve repercussão geral reconhecida pelo Ministro Joaquim Barbosa no Recurso Extraordinário nº 628.075/RS e aguarda julgamento pela Corte²²⁸.

Para dissipar as dúvidas sobre a matéria, foi elaborado o Projeto da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, redigido por Ives Gandra da Silva Martins, a pedido do Deputado Delfim Netto²²⁹. O projeto previa a introdução do § 6º no artigo 155 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Incentivos de natureza tributária ou financeira vinculados a operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços que impliquem direito a crédito do imposto em outra unidade da Federação, poderão ser desconsiderados pelo Estado do destinatário do bem, mercadoria ou serviço, se não tiverem sido aprovados pelos demais Estados e Distrito Federal, nos termos da lei complementar.

A alteração constitucionalizaria a possibilidade de o estado destinatário rejeitar os créditos relativos às operações beneficiadas na origem e deixaria claro que a vedação à concessão unilateral de incentivos relativos ao ICMS abarcaria não apenas os incentivos tributários, mas também aqueles de natureza financeira. Entretanto, a proposta foi rejeitada pela Comissão de Constituição de Justiça, não se verificando, até o momento, alteração no texto constitucional para a solução dessa competição perniciosa entre os estados.

Em 2004, os estados do Ceará, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo firmaram o Protocolo ICMS nº 19, dispondo sobre a

²²⁸ Cf. andamento processual consultado no site <www.stf.jus.br>. Acesso em 03/12/2014.

²²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais, p. 136.

vedação da apropriação dos créditos nas remessas interestaduais beneficiadas na origem com incentivos concedidos em desacordo com a Constituição²³⁰. O normativo, no entanto, foi rejeitado e perdeu seus efeitos, conforme Despacho Confaz nº 2, de 4 de maio de 2004.

A concessão unilateral de incentivos relativos ao ICMS por alguns estados, em desrespeito à Constituição e à Lei Complementar nº 24/1975, prejudica a livre concorrência²³¹, ao favorecer algumas empresas e segmentos com cargas tributárias inferiores à suportada pelos contribuintes que recolhem seus tributos de acordo com as prescrições do ordenamento jurídico.

Em resposta à consulta formulada pela Entidade Pensamento Nacional de Bases Empresarial, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) apresentou as seguintes conclusões sobre os impactos da guerra fiscal à livre concorrência²³²:

- a) Os incentivos financeiro-fiscais apresentam os mesmos efeitos dos incentivos fiscais para a empresa financiada e para o mercado;
- b) Os incentivos aumentam o lucro da empresa beneficiada em relação às não favorecidas;
- c) Os benefícios podem alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade. Ao retirar o estímulo ao aumento da eficiência, a guerra fiscal protege as empresas incentivadas da concorrência e possibilita a eliminação predatória de concorrentes não favorecidos. Além disso, a guerra fiscal gera incerteza e insegurança para o planejamento e desestimula novos investimentos;
- d) Princípios da livre-concorrência e do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios como a redução das desigualdades regionais. O cumprimento da legislação, com a concessão de incentivos na forma prevista na Constituição, pela União ou pela unanimidade dos estados, compatibilizaria esses princípios.

²³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e direito a crédito. Importações por conta e ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio eletrônico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, p. 211.

²³¹ COSTA, Alcides Jorge *in* BARTACHINI, Eliana Maria B. e outros. ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal, p. 138: “Os incentivos são concedidos de modo que o vendedor formalmente pague o imposto e o mencione na nota fiscal, permitindo, assim, que o vendedor possa reduzir o preço, o que lhe dá enorme vantagem competitiva. Ou seja, o incentivo representa um subsídio direto no preço, um dumping, que é coisa condenada no mundo inteiro. Na verdade, isto ofende o princípio da livre concorrência, porque uma indústria gozando deste incentivo, deste subsídio direto no preço, pode simplesmente matar os concorrentes (...)”.

²³² Parecer analisado por José Eduardo Soares de Melo em ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e direito a crédito. Importações por conta e ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico, pp. 206-208.

Como afirma Gilberto Ayres Moreira²³³, a guerra fiscal prejudica a neutralidade do ICMS e reduz drasticamente a livre concorrência. Os contribuintes favorecidos podem ofertar produtos a preços menores ou aumentar sua margem de lucro, investindo a economia tributária no incremento de sua produtividade e eficiência. As piores vítimas dessa guerra são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar carga tributária maior do que a desejável no ambiente de livre concorrência²³⁴.

Na tentativa de controlar a concessão de incentivos pelas unidades federativas, o Senado Federal publicou a Resolução nº 78, de 6 de julho de 1998, vedados os entes que pleitearem autorização para contratar operações de créditos de concederem isenções, incentivos, reduções de alíquotas e outros benefícios relativos ao ICMS em desacordo com os ditames constitucionais. Essa proibição está prevista também na Resolução nº 41, de 9 de abril de 2002, que substituiu o normativo anterior, determinando-se que, constatada a infração, o ente mutuário fica impedido de realizar operação sujeita à resolução (art. 5º, V e § 1º).

Já a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, regulamentou as renúncias fiscais pelos entes subnacionais. Em seu artigo 14, dispõe que a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária²³⁵ que implique renúncia de receita deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias. O ente proponente deve demonstrar ainda que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetará as metas de resultados fiscais ou que a renúncia será acompanhada de medidas de compensação²³⁶.

A despeito disso, os preceitos da Lei Complementar nº 24/1975, que determinam expressamente a necessidade de convênios para a concessão de incentivos relativos ao ICMS, continuam sendo desrespeitados pelas unidades federativas. Uma das razões pelas quais as sanções previstas no artigo 8º do normativo não foram eficazmente aplicadas foi a

²³³ Guerra Fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 85, 2002, p. 236.

²³⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, pp. 280-281.

²³⁵ As restrições não seriam aplicáveis aos incentivos financeiros, mas apenas àqueles de natureza tributária. Cf. BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 63, 2000, p. 98.

²³⁶ Os incentivos com “custo zero”, que não reduzem imediatamente as receitas ou geram despesas programadas, não estariam submetidos ao controle da lei orçamentária. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Política municipal de incentivos fiscais e financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 186, 2011, pp. 129-131.

querela sobre a necessidade de reconhecimento prévio da inconstitucionalidade dos incentivos pelo Poder Judiciário.

Sustenta-se que a glosa dos créditos só poderia ser realizada após a declaração de inconstitucionalidade dos incentivos concedidos unilateralmente ou haveria ofensa aos princípios da separação de poderes e do pacto federativo, pois um ente não poderia afastar a presunção de legitimidade de normativo editado por outra unidade federativa²³⁷. A presunção de irregularidade das contas e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação também dependeriam da atuação prévia do Poder Judiciário²³⁸.

No Parecer nº 1.753, publicado em 23 de outubro de 2014, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu sua opinião sobre a possibilidade de a União suspender as transferências voluntárias aos estados que concedam benefícios fiscais relativos ao ICMS em desacordo com a Lei Complementar nº 24/1975 e com o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal²³⁹. Para a Procuradoria, a suspensão das transferências voluntárias, prevista no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, depende do prévio reconhecimento da inconstitucionalidade do incentivo concedido pelo ente federativo.

Em nossa opinião, a glosa dos créditos pelo estado de destino é legítima e independe da declaração de inconstitucionalidade. Não se trata de expurgar do ordenamento jurídico o ato normativo concessivo do benefício, mas de rejeitar, com base no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, crédito que não corresponde ao imposto cobrado na operação anterior, em plena consonância com o princípio da não cumulatividade²⁴⁰.

Não obstante, a questão envolvendo a concessão unilateral de incentivos relativos ao ICMS pelos estados e as possíveis sanções se arrasta há décadas e não foi solucionada de forma definitiva, quer pelo Poder Judiciário, ou pelo Poder Legislativo.

Em relação ao Poder Judiciário, a legitimidade da glosa dos créditos é discutida desde a época do ICM. A título de exemplo, mencionamos a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.486-9:

²³⁷ ARZUA, Heron. ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS, p. 208; CARVALHO, Paulo de Barros. "Guerra fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS, pp. 22-23; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra fiscal – advocacia e STF (Súmula vinculante e modulação de efeitos). Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, p. 79.

²³⁸ OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 924.

²³⁹ Parecer disponível no site < <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>>. Acesso em 05/12/2014.

²⁴⁰ Nesse sentido, ADI nº 3.246-1/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Britto, j. 19/04/2006, p. 01/09/2006, e Ag Reg no RE nº 491.653, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 08/05/2012, p. 18/5/2012.

TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATÓRIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANÁ, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTOS (ART. 23, II, DA CF/69). Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa a circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente a alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido. (RE 109.486-9/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 31/03/1992, p. 24/09/1992)

No entanto, a jurisprudência sobre a matéria não foi pacificada até o momento, já que o Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, que trata da legitimidade da glosa dos créditos e teve repercussão geral reconhecida, ainda não foi julgado pela Corte²⁴¹. Também pendente de aprovação a Proposta da Súmula Vinculante nº 69, que trata da inconstitucionalidade dos incentivos relativos ao ICMS concedidos de forma unilateral pelos estados.

Quanto ao Poder Legislativo, diversos projetos de reforma tributária foram propostos na tentativa de solucionar a guerra fiscal. A PEC nº 31, de 2007, do Deputado Virgílio Guimarães, do estado do Mato Grosso, é conhecida como a PEC da Reforma Tributária e tramita em conjunto com diversas propostas a ela apensadas, como a PEC nº 233/2008.

O substitutivo apresentado pela Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre a proposta, unifica e nacionaliza a legislação do ICMS. A uniformidade do ICMS é assegurada pela fixação de alíquotas por meio de lei complementar e de resolução do Senado Federal e pela regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma.

Quanto à concessão de isenções e incentivos ou benefícios fiscais relativos ao imposto, cabe a lei complementar dispor sobre competências, atribuições e funcionamento do órgão colegiado integrado por representante de cada estado e do Distrito Federal para a deliberação. A aprovação das matérias depende do mínimo de quatro quintos dos membros desse órgão, com pelo menos um representante de cada região, diversamente da exigência de unanimidade prevista atualmente na Lei Complementar nº 24/1975.

²⁴¹ Cf. andamento processual consultado no site <www.stf.jus.br>. Acesso em 03/12/2014.

O projeto dispõe também sobre a convalidação dos incentivos e benefícios já concedidos sem a autorização do Confaz e sua manutenção por períodos determinados. Os estados que concederem novos benefícios relativos ao ICMS sem a observância das regras constitucionais deixam de receber os recursos transferidos pela União ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, ao Fundo de Equalização de Receitas e ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Em relação às operações interestaduais, beneficia-se o estado de destino com a redução paulatina da alíquota interestadual até o patamar de 2% (dois por cento). As receitas dos estados e do Distrito Federal reduzidas por essa alteração devem ser recompostas pelo Fundo de Equalização de Receitas, constituído por aportes da União.

Ainda, o projeto da Reforma Tributária prevê a instituição do imposto sobre valor agregado federal, incidente sobre as operações onerosas com bens ou serviços, que substituiria a contribuição para o salário educação e as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS). A contribuição social sobre o lucro líquido, por sua vez, seria absorvida pela majoração do imposto de renda da pessoa jurídica.

A PEC nº 31/2007 aguarda votação no Plenário da Câmara dos Deputados, mas a amplitude da proposta reduz suas chances de aprovação.

Mencionamos ainda a Comissão Especial Externa do Senado Federal criada pelo Requerimento nº 25, de 2012, com a finalidade de analisar e propor soluções para as questões relacionadas à federação. A comissão de especialistas, integrada por Nelson Jobim, Everardo Maciel, Fernando Rezende, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, elaborou 12 anteprojetos de emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias e resoluções do Senado, com os objetivos de encerrar as batalhas tributárias e consolidar a Federação Brasileira.

Em relação à guerra fiscal envolvendo o ICMS, a Comissão elaborou minuta de projeto de lei complementar para regulamentar a forma como isenções, incentivos e benefícios relativos ao imposto serão concedidos ou revogados. A exigência de unanimidade é mantida para a concessão dos incentivos fiscais, mas o quórum é reduzido para 2/3 (dois terços) em hipóteses excepcionais, como na concessão de incentivos fiscais para saídas de produtos industrializados das unidades federativas com menor

desenvolvimento industrial²⁴² e na aprovação de remissões dos créditos tributários devidos pelos contribuintes beneficiados pela guerra fiscal.

A concessão de incentivos em desacordo com os procedimentos da lei complementar sujeita o contribuinte beneficiário ao pagamento do imposto não pago e dos acréscimos legais, a entidade federativa aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do artigo 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000²⁴³, pelo prazo de quatro anos, e os agentes públicos responsáveis às penas previstas no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992²⁴⁴.

Em relação às operações e prestações interestaduais, foi apresentada minuta de projeto de resolução do Senado Federal para a redução gradual das alíquotas interestaduais do ICMS, que devem convergir para 4% (quatro por cento), no prazo de oito anos.

O projeto prevê também a alteração do Código Penal para tipificar como crime a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS e ao ISS pelos administradores públicos sem a observância das leis complementares disciplinadoras²⁴⁵.

²⁴² “Art. 2º, § 1º: A aprovação do convênio de que trata o caput dependerá de decisão tomada pela unanimidade dos Estados, salvo no caso de incentivos fiscais que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos, hipótese na qual será observado o quórum de que trata o art. 8º:

I – localização do empreendimento incentivado em Estado, cuja média do Valor Adicionado Bruto da Indústria de Transformação per capita, nos últimos 10 (dez) anos, seja, por ocasião do ato concessivo, inferior à nacional, no mesmo período;

II – abrangência limitada à saída de produtos industrializados, efetuada pelo próprio estabelecimento fabricante;

III - redução de base de cálculo nas operações interestaduais, da qual resulte carga tributária efetiva equivalente à da aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), desde que não superior à alíquota interestadual aplicável, em virtude de Resolução do Senado Federal;

IV - prazo para fruição do incentivo não superior a 8 (oito) anos;

V – publicação, no Diário Oficial da União, por meio do órgão de que trata o art. 7º, do ato concessivo de cada empreendimento incentivado, especificando as condições da concessão.”

²⁴³ Art. 23, § 3º. Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.”

²⁴⁴ “Art. 12: Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato:

(...)

II: na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos; (...)”

²⁴⁵ A previsão de punições aos agentes políticos é defendida em MATTOS, Aroldo Gomes de. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 79, 2002, p. 18; e ROTHMANN, Gerd Willi. Guerra fiscal dos Estados na (des)ordem tributária e econômica

A solução da guerra fiscal entre os estados depende de medidas que previnam a concessão de novos incentivos de forma unilateral pelos entes federados, imponham sanções eficientes para os estados e contribuintes que ajam de forma contrária ao ordenamento jurídico e imponham alternativas razoáveis para as situações consolidadas.

Com efeito, a generalização da guerra fiscal e seu prolongamento por décadas fez com que a disputa assumisse proporções que não podem ser simplesmente ignoradas. Os investimentos realizados pelas empresas com base nos incentivos concedidos em desacordo com a Constituição, os gastos dos estados para efetivarem tais empreendimentos e as operações interestaduais realizadas pelos contribuintes beneficiados devem ser considerados pelos legisladores e governantes na solução da disputa.

Em relação às situações já consolidadas, recomenda-se que os estados acordem sobre a concessão de remissões e anistias aos créditos tributários incentivados. Esses institutos não devem ser aplicados de forma indiscriminada, especialmente nas situações em que tenha havido dolo, fraude ou simulação, mas apenas àqueles empreendimentos que efetivamente tenham resultado em investimentos no estado concedente. Sobre a matéria, está em trâmite no Senado Federal o Projeto nº 130/2014, de autoria da senadora Lúcia Vânia, que discute inclusive a flexibilização do quórum para a deliberação dos estados sobre tais matérias no âmbito do Confaz²⁴⁶.

Quanto às sanções aplicáveis em caso de descumprimento, as medidas já previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 devem ser efetivadas, especialmente a glosa de créditos e a suspensão dos repasses das quotas aos fundos estaduais. Também devem ser aplicadas punições aos agentes políticos que ajam em desacordo com o ordenamento jurídico, assim como suspensas as transferências voluntárias (art. 11, LRF) e vedadas novas contratações de operações de crédito (art. 5º, V, Resolução do Senado nº 41/2002). A aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 facilitaria a aplicação de tais penalidades, diante da divergência quanto à necessidade de reconhecimento judicial da inconstitucionalidade do incentivo.

Para desestimular os estados de concederem incentivos de forma contrária à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 24/1975, discute-se a redução gradual das alíquotas interestaduais, privilegiando o parâmetro de destino. Esta matéria é objeto da

da Federação. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín; SILVA, Adermir Ramos da (coord.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: Direito Tributário. São Paulo: MP, 2010, pp. 348-349.

²⁴⁶ O projeto aguarda análise da Comissão de Assuntos Econômicos, conforme consulta realizada ao site <www.senado.gov.br>. Acesso em 05/11/2014.

Resolução do Senado Federal nº 1/2013, mas depende do compromisso da União de recompor as perdas dos estados exportadores em decorrência da alteração.

O Projeto de Lei do Senado nº 170/2012, por sua vez, tenta flexibilizar a regra da unanimidade exigida na Lei Complementar nº 24/1975 para a concessão dos incentivos e benefícios relativos ao ICMS. Para Paulo de Barros Carvalho, essa regra poderia ser relativizada para a redução das desigualdades regionais, já que foi prevista no regime constitucional anterior, quando os convênios apresentavam caráter impositivo, sendo que atualmente os convênios são autorizativos e dependem de produção legislativa dos estados e do Distrito Federal²⁴⁷.

Entendemos que essa modificação pode ser realizada pela legislação infraconstitucional, tendo em vista que a Constituição confere a lei complementar a determinação da forma como os benefícios e incentivos serão concedidos e revogados e a própria Lei Complementar já prevê quórum de 4/5 (quatro quintos) dos membros para a revogação. Ainda assim, não consideramos recomendada a flexibilização, por entendermos que o estado não deve ser obrigado a suportar créditos relativos a incentivos contrários a seus interesses e que a descompetitividade tributária deve ser promovida pela União.

Por fim, para o arrefecimento da competição tributária entre os estados é imprescindível que a União desempenhe efetivamente seu papel de planejar o desenvolvimento nacional e utilize mecanismos tributários para a diminuição das desigualdades regionais, conforme previsto nos artigos 146-A, 151, inciso I, e 174 da Constituição Federal²⁴⁸.

3.3.2. A Guerra dos Portos

Além da hipótese clássica de concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos, a guerra fiscal entre os estados apresenta outros “capítulos”, como a chamada “guerra dos portos”. Para atrair o fato gerador do ICMS incidente sobre a importação, os estados portuários (e mesmo os não portuários) passaram a conceder benefícios fiscais, à margem do Confaz, para incentivar a instalação de empresas importadoras ou tradings em seus territórios.

²⁴⁷ A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 70.

²⁴⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, p. 280-281.

As importações são beneficiadas com incentivos como créditos presumidos e diferimentos que reduzem significativamente a carga tributária incidente sobre as mercadorias e bens importados. Tendo em vista que grande parte desses produtos é remetida para outras unidades da Federação, os benefícios repercutem nos estados de destino, pois os créditos destacados nos documentos fiscais, que não correspondem ao imposto efetivamente cobrado no estado de origem, devem ser deduzidos do imposto devido na operação subsequente.

Essa política favorece os produtos importados, que ficam sujeitos à tributação inferior àquela aplicada aos produtos domésticos, com claros prejuízos à economia nacional.

Para solucionar essa disputa entre os estados e proteger a indústria nacional, foi editada a Resolução nº 13/2012, pelo Senado Federal, reduzindo para 4% (quatro por cento) a alíquota interestadual aplicável às operações com bens e mercadorias importadas não submetidas a processo de industrialização ou, ainda que industrializadas, com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

O conteúdo de importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem, competindo ao Confaz a regulamentação dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de certificação desse conteúdo.

Assim, as remessas interestaduais de bens e mercadorias importadas não industrializadas ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento) não se sujeitam às alíquotas interestaduais gerais de 7% (sete por cento) ou de 12% (doze por cento), previstas na Resolução nº 22/1989, mas à alíquota específica de 4% (quatro por cento), nos termos da Resolução nº 13/2012.

A alíquota reduzida não se aplica às operações com bens e mercadorias importadas que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex)²⁴⁹, aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007, e às operações com gás natural importado.

²⁴⁹ A relação de produtos sem similar nacional está prevista na Resolução CAMEX nº 79, de 1º de novembro de 2012.

A redução da alíquota interestadual diminui a vantagem que pode ser oferecida pelos entes federativos aos importadores, limitando-a para 4% (quatro por cento). Consequentemente, reduz o estímulo aos contribuintes para importarem suas mercadorias pelos estados beneficiadores, equalizando a carga tributária de ICMS incidente sobre os produtos importados em relação aos similares nacionais.

Inconformada com a alteração, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do estado do Espírito Santo interpôs a ação direta de inconstitucionalidade nº 4.858/ES em face da Resolução nº 13/2012, que aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal²⁵⁰. Argumenta-se que a resolução padece de inconstitucionalidade por diferenciar o tratamento tributário aplicável às mercadorias conforme a procedência, discriminando os produtos importados em relação aos nacionais²⁵¹.

A alegação de violação ao artigo 152 da Constituição Federal foi analisada no controle prévio de constitucionalidade realizado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Conforme o parecer do Senador Armando Monteiro²⁵², a vedação prevista no dispositivo constitucional não se aplicaria ao Senado, como órgão federal, mas apenas aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Caso contrário, a diferenciação de alíquotas conforme a região de origem e de destino das mercadorias, prevista na Resolução do Senado nº 22/1989, estaria fulminada desde a origem.

A alegação de discriminação dos produtos importados foi refutada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer nº 449/2012, emitido no exame do Projeto de Resolução do Senado nº 72/2010, que deu origem à Resolução nº 13/2012. Sustenta-se que a alíquota interestadual diferenciada para produtos importados ou nacionais não traz impactos sobre a carga tributária final do bem ou mercadoria, mas apenas disciplina a parcela pertencente a cada um dos estados envolvidos na transação interestadual, matéria de competência do Senado Federal.

O Ajuste Sinief²⁵³ nº 19, de 7 de novembro de 2012, que regulamentava a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, foi objeto de questionamentos judiciais por parte dos contribuintes, sob o argumento de que a obrigação imposta pelos normativos de declarar os custos das mercadorias importadas nas notas fiscais violaria o sigilo comercial.

²⁵⁰ Conforme consulta ao andamento processual realizada no site do Supremo Tribunal Federal <www.stf.jus.br> em 09/10/2014.

²⁵¹ Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Parece%20PGFN%20449.pdf>>. Acesso em 22/10/2012.

²⁵² Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/105311.pdf>>. Acesso em 21/10/2012.

²⁵³ Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF).

Esse ajuste foi revogado pelo Ajuste Sinief nº 9, de 22 de maio de 2013, e substituído pelo Convênio nº 38, de 22 de maio de 2013.

Atendendo os pleitos dos contribuintes, o Convênio nº 38/2013 simplificou os procedimentos de declaração de conteúdo importado das mercadorias e bens e afastou a obrigatoriedade de declaração detalhada na nota fiscal dos valores dos insumos importados eventualmente utilizados nas mercadorias, prevista anteriormente no Ajuste Sinief nº 19/2012. Para proteger o sigilo comercial, essas informações devem constar apenas na Ficha de Conteúdo de Importação (FCI), documento acessível apenas pelos fiscos estaduais.

Apesar da nobre intenção da Resolução nº 13/2012 de proteger a indústria nacional, entendemos que a medida impõe ônus demasiado aos contribuintes, pela dificuldade na definição e controle do conteúdo da importação²⁵⁴. Além disso, a redução da alíquota interestadual pode trazer o problema do acúmulo de créditos no estado importador, correspondente à diferença entre a alíquota incidente sobre a importação e a alíquota de 4% (quatro por cento).

A título de exemplo, se as mercadorias forem desembaraçadas em estado cuja alíquota incidente sobre a importação seja de 18% (dezoito por cento) e posteriormente remetidas para outros estados à alíquota de 4% (quatro por cento), haverá saldo credor nessa operação correspondente a 14% (quatorze por cento). O contribuinte pode não apresentar débitos suficientes para o abatimento dessa diferença, convertendo-se o saldo credor em créditos acumulados²⁵⁵.

A utilização dos créditos acumulados encontra obstáculos em diversos estados. Por isso, a redução da alíquota interestadual aplicável às operações com mercadorias importadas pode incentivar a realização do desembaraço aduaneiro em unidades federativas com menores alíquotas sobre a importação. Como alguns estados concedem incentivos fiscais para a importação, sem autorização do Confaz, o desembaraço nessas unidades federativas fica sujeito à tributação reduzida, minimizando a questão do acúmulo de créditos.

²⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e direito a crédito. Importações por conta e ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio eletrônico, p. 229.

²⁵⁵ Notícia divulgada no jornal A Tribuna, de Santos/SP, em 11 de novembro de 2014, relata a redução do volume de cargas despachadas no Porto de Santos após a aprovação da Resolução do Senado nº 13/2012. Disponível em <<http://www.atribuna.com.br/porto-mar/despachante-alerta-para-fuga-de-cargas-do-porto-de-santos-1.414096?ot=br>>. Acesso em 02/12/2014.

²⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de consumo na Constituição Federal, p. 99.

Verifica-se que medidas paliativas para solucionar a guerra fiscal são insuficientes e trazem novos problemas, comprometendo ainda mais a segurança jurídica e o federalismo. Os conflitos entre os estados devem ser solucionados de forma conjunta, por meio de reforma ampla envolvendo os entes da Federação.

Além da hipótese clássica e da guerra dos portos, outro desafio envolvendo as guerras fiscais entre os estados decorre do desenvolvimento acentuado do comércio eletrônico nos últimos anos. A “guerra fiscal.com” representa a disputa entre os estados para atrair a arrecadação do tributo incidente sobre as operações contratadas no meio virtual, conforme será visto no capítulo a seguir.

4. A GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO (“GUERRA FISCAL.COM”)

4.1. A Tributação das Operações Interestaduais destinadas a Consumidores Finais

A tributação do consumo propaga efeitos econômicos por todo o território nacional, ao incidir sobre as transações sucessivas realizadas pelos produtores e pelos comerciantes até o usuário final. Além disso, o fluxo de circulação da mercadoria da produção até o consumo pode envolver mais de um estado, reforçando a vocação nacional para sua tributação²⁵⁶. A despeito disso, no Brasil, a tributação do consumo é partilhada entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

A Constituição de 1934 outorgou aos estados a competência para a instituição do IVC²⁵⁷ e a tributação das operações de circulação de mercadorias foi mantida no âmbito estadual em todas as constituições posteriores. Desde a transferência aos estados da competência para a tributação das vendas mercantis, anteriormente sujeitas ao imposto federal de vendas, surgiram os conflitos no comércio interestadual²⁵⁸.

A União tentou solucionar os embates envolvendo a tributação interestadual pelo IVC com a edição do Decreto-lei nº 915, de 1º de dezembro de 1938²⁵⁹. Embora tenha definido que o imposto seria devido ao local do estabelecimento do vendedor ou do consignante e tenha regulado a tributação das transferências de mercadorias de um estado para outro, o normativo alimentou muitas controvérsias forenses²⁶⁰.

²⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de consumo na Constituição Federal, p. 99.

²⁵⁷ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar, p. 3.

²⁵⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal, pp. 10-11.

²⁵⁹ *Ibid.*

²⁶⁰ A título de exemplo, mencionamos os seguintes casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal: (i) Imposto sobre vendas e consignações; pagamento no lugar da fabricação do produto. Não houve duas operações, cada qual com incidência do tributo, carência da ação ajuizada. (RE nº 22.573 segundo, Primeira Turma, Rel. Min. Barros Barreto, j. 08/11/1956, p. 13/12/1956); (ii) RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM PROCESSO DE MANDADO DE SEGURANÇA. É inconstitucional o art. 1º, § 2º, do Decreto-lei do Estado do Paraná de nº 650, de 20 de junho de 19467, submetendo ao imposto de vendas e consignações a transferência ou remessa de mercadoria daquele para outro estado, feita para estabelecimento diverso da mesma empresa, por estabelecer verdadeiro imposto de exportação interestadual, vedado pelo art. 19, alínea ‘v’ da Carta Magna. (RE 19281 segundo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rocha Lagoa, j. 18/12/1953, p. 13/01/1955); (iii) IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES. É inconstitucional o imposto cobrado pelo estado do Espírito Santo com alíquota mais elevada, com acréscimo de 5%, porque destinado o produto a outras praças de outros estados. (RE 46909 segundo, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, j. 27/11/1961, p. 03/04/1963).

Introduzido pela Emenda Constitucional nº 18/1965, o ICM representava a esperança de solução, que, no entanto, não foi alcançada²⁶¹. A não cumulatividade trouxe ainda o problema da repartição da carga tributária nas operações interestaduais entre os estados produtores e os estados consumidores²⁶², além das questões envolvendo a transferência de créditos entre as unidades federativas nas operações interestaduais.

Quanto às alíquotas do ICM, a uniformidade estava prevista no artigo 12, § 1º, da Emenda Constitucional nº 18/1965 e foi mantida pelo artigo 24, § 4º, da Constituição de 1967²⁶³ e pelo artigo 23, § 5º, da Emenda Constitucional nº 1/1969. Ao Senado Federal, competia a fixação dos patamares máximos para as operações internas, interestaduais e de exportação.

A Resolução do Senado Federal nº 65, de 19 de agosto de 1970, estabeleceu as máximas do ICM nas operações internas, interestaduais e de exportação (art. 1º, I e II) e considerou como operações internas as saídas interestaduais de mercadorias destinadas a consumidores não contribuintes do imposto ou ao uso ou consumo próprio de contribuintes (art. 2º, II). Dessa forma, as alíquotas interestaduais deveriam ser aplicadas apenas às saídas de mercadorias para contribuintes localizados em outros estados, desde que não destinadas ao uso ou consumo.

Essa equiparação das remessas de mercadorias a usuários finais domiciliados em outros estados a operações internas, prevista no artigo 2º, inciso II, da Resolução nº 65/1970, do Senado Federal, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Representação nº 965/DF²⁶⁴.

Em sessão plenária realizada em 15 de dezembro de 1976, a Corte editou ainda a Súmula nº 569, nos seguintes termos: “É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.”

As alíquotas do ICM foram alteradas pelas Resoluções do Senado Federal nºs 58, de 3 de dezembro de 1973, 98, de 22 de novembro de 1976, e 129, de 28 de novembro de

²⁶¹ COSTA, Alcides Jorge, ICM na Constituição e na Lei Complementar, p. 10.

²⁶² BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros, p. 103.

²⁶³ Tanto no texto original, quanto na redação trazida pelo Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968.

²⁶⁴ “EMENTA: São inconstitucionais a Resolução n. 65/70 do Senado e a lei do Estado de São Paulo de n. 440, art-18, par-3., inciso 2, que estabelecem discriminações das alíquotas do ICM nas operações interestaduais, segundo seja o destinatário contribuinte ou não, ou, sendo contribuinte, se a mercadoria destina-se ao seu uso ou consumo. Não é lícito considerar internas tais operações para efeito de fixação de alíquotas. Representação acolhida. (RP 965/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 13/02/1978, p. 07/04/1978).

1979. A Resolução nº 7, de 22 de abril de 1980, por sua vez, fixou alíquota diferenciada para as operações interestaduais que destinassem mercadorias a contribuintes para fins de industrialização ou comercialização e discriminou as alíquotas conforme os estados de origem e de destino das mercadorias.

Essa diferenciação das alíquotas interestaduais segundo a destinação da mercadoria foi também declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no controle *incider tantum* realizado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 102.553/RJ²⁶⁵.

Diante do repúdio da Corte Constitucional à discriminação das alíquotas interestaduais conforme a destinação das mercadorias ou a qualificação do destinatário como contribuinte ou não contribuinte do imposto, a Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, alterou a redação do § 5º do artigo 23, passando a diferenciar as operações interestaduais das operações interestaduais realizadas com consumidor final²⁶⁶.

Com a mudança, foi constitucionalizada a possibilidade de diferenciar o tratamento tributário das operações interestaduais de acordo com a destinação da mercadoria. Nesse sentido, as operações de circulação de mercadoria passaram a se sujeitar às seguintes alíquotas: (i) internas, se realizadas entre partes localizadas no mesmo estado; (ii) interestaduais, se realizadas entre partes localizadas em estados diversos; e (iii) interestaduais específicas, se destinadas a consumidor final localizado em outro estado.

Dessa forma, as remessas de mercadorias destinadas a consumidor final de outro estado eram tributadas no estado de origem pela alíquota interestadual. Pela inexistência de operação subsequente, nada era devido ao estado de destino.

Na década de 70, o estado de Minas Gerais introduziu dispositivos em seu Regulamento do ICM (art. 57, § 18, item 7, Decreto nº 17.759, de 13 de fevereiro de 1976) e na Lei estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1976 (art. 33, § 1º), alterado pela Lei nº 7.164, de 19 de dezembro de 1977, estabelecendo que o ICM deveria ser recolhido no local da operação, considerando-se como tal o estabelecimento filial ou depósito fechado em

²⁶⁵“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DISCRIMINAÇÃO DE ALÍQUOTAS. RESOLUÇÃO N. 7, DE 22 DE ABRIL DE 1980, DO SENADO FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 23, PARÁGRAFO 5. (REDAÇÃO ANTERIOR A E.C. 23/83). DIVERGÊNCIA DA SÚMULA 569. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO”. (RE 102.553/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Francisco Rezek, j. 21/08/1986, p. 13/02/1987)

²⁶⁶ CF/67, Art. 23, § 5º: “A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação”. (redação dada pela EC nº 23/1983).

território mineiro nas hipóteses em que a matriz situada em outra unidade da Federação efetuasse venda diretamente ao consumidor final mineiro.

Com base nessa legislação estadual, as autoridades fazendárias passaram a exigir das filiais mineiras o recolhimento do imposto relativo às mercadorias remetidas diretamente das matrizes sediadas em outros estados para os consumidores mineiros. A legitimidade dessa exação foi contestada pelos contribuintes mineiros, sendo decidida pelas Cortes Superiores nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. I.C.M. MERCADORIAS VENDIDAS A CONSUMIDORES SITUADOS NUM ESTADO, PORÉM ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO, ONDE FORAM FATURADAS E EMITIDAS AS NOTAS FISCAIS, E DE ONDE SAÍRAM DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR. Incidência do tributo no estado onde se deu a transmissão da propriedade e de onde saiu diretamente para o consumidor. Decisão que não vulnerou o art-23, inc-II, da Constituição, nem tampouco o art-3 do Dec.-lei n. 406/68, e arts. 97, III, 108, 113, par-1., 127, III, e 159 do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não comprovado. Recurso extraordinário não conhecido. (STF, Segunda Turma, RE 95.981, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 12/11/1982, p. 25/02/1983)

TRIBUTÁRIO. ICM. COMPRA E VENDA FIRMADA DIRETAMENTE ENTRE O VENDEDOR SEDIADO EM UM ESTADO-MEMBRO E O COMPRADOR EM OUTRO. FATO GERADOR. LOCAL DA EMISSÃO DA NOTA FISCAL. BIS IN IDEM. ARTIGOS 97, III, 102, 108 E 114, CTN. DECRETO-LEI 406/68 (ART. 1.). LEIS ESTADUAIS-MG - N.S 6.763/75 E 7.164/77.

1. A definição do fato gerador corresponde a situação definida em lei (art. 97, III, e 114, CTN), na compra e venda, sintonizando a nota fiscal (expressão da "tradição") o local da saída para a entrega ao consumidor final, espelhando o envolvimento de ato mercantil.

2. Repúdio a "saída ficta" e a "analogia" (art. 108, I, CTN) para justificação de compreensão fiscalista na venda direta ao consumidor com a emissão pelo estabelecimento-matriz da nota fiscal, visando o lugar da efetiva saída e o destino do adquirente em outro estado- membro.

3. A ingerência da legislação estadual e sementeira de violação dos limites legais a criação de tributação, constituindo via para o 'bis in idem', com a sobrecarga fiscal.

4. Enfim, o ICM tem como local de incidência o estado-membro, onde foi emitida a nota fiscal, como expressão da transmissão da propriedade e de onde saiu a mercadoria diretamente para o consumidor.

5. Precedentes jurisprudenciais.

6. Recurso provido.

(STJ, Primeira Turma, REsp 34.137/MG, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 21/06/1993, p. 23/08/1993)

Decidiu o Supremo Tribunal Federal que a lei estadual não poderia criar nova incidência tributária para exigir o imposto ao estado de Minas Gerais, considerando-se que a transmissão da propriedade das mercadorias ocorreu no outro estado, de onde saíram para o consumidor.

Na mesma linha, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça²⁶⁷ assinalou que os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes do ICM são definidos por lei complementar e que a legislação ordinária estadual não pode criar ficção jurídica, considerando a venda interestadual direta a consumidor final como transferência ficta de mercadoria da matriz situada em outro estado para a filial mineira.

Salientou ainda que, nos termos do artigo 108 do Código Tributário Nacional, o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Tendo em vista que as mercadorias saem fisicamente da matriz e as notas fiscais são por ela emitidas, o imposto é devido ao outro estado e a exigência tributária mineira configura *bis in idem*, devendo ser repelida.

Conforme já mencionado, a Constituição de 1988, diversamente dos textos constitucionais anteriores, dispôs expressamente sobre a tributação das vendas destinadas a usuários finais localizados em outros estados. A destinação do imposto incidente sobre as operações e prestações interestaduais varia conforme a qualificação do destinatário final como contribuinte ou não contribuinte do ICMS.

Nos termos do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘a’, da Constituição de 1988, aplica-se a alíquota interestadual às operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a contribuinte do imposto, cabendo ao estado de destino a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Por outro lado, as operações e prestações destinadas a usuário final não contribuinte do imposto são tributadas pela alíquota interna, sendo devido o imposto na íntegra ao estado de origem (art. 155, § 2º, VII, ‘b’, CF).

Apesar de a repartição tributária nas operações e prestações interestaduais possuir disciplina constitucional, no fim do século passado, os estados e o Distrito Federal resolveram alterar a tributação da venda interestadual de veículos automotores novos faturados diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor. Com fundamento nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional²⁶⁸, celebraram o

²⁶⁷ No mesmo sentido, os seguintes julgados: (i) REsp 8.063/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Geraldo Sobral, j. 10/04/1991, p. 20/05/1991; (ii) REsp 63.563/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, j. 28/08/1997, p. 29/09/1997; (iii) AgRg no REsp 67.025/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 23/05/2000, p. 25/09/2000; (iv) AgRg no REsp 54.652/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Nancy Andrigli, j. 23/05/2000, p. 26/06/2000; (v) REsp 40.098/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 11/04/1994, p. 16/05/1994; (vi) REsp 36.060/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 10/08/1994, p. 05/09/1994, entre outros.

²⁶⁸ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000, destinando parcela do imposto ao estado de localização da concessionária que efetua a entrega do veículo ao consumidor final.

Importante mencionar que a distribuição de veículos automotores é regulada pela Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, conhecida como “Lei Ferrari”. O normativo prevê em seu artigo 15 que as vendas diretas de veículos pelas montadoras a consumidores finais serão intermediadas pelas concessionárias²⁶⁹.

O § 1º da cláusula primeira do Convênio dispõe que o instrumento somente se aplica às operações em que a entrega do veículo ao consumidor seja feita por intermédio de concessionária e desde que a transação esteja sujeita ao regime de substituição tributária. O § 2º, introduzido pelo Convênio ICMS nº 58, de 5 de junho de 2008, estabelece que a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de substituição tributária será devida à unidade da Federação em que localizada a concessionária.

Nos termos do artigo 10 da Lei Complementar nº 24/1975 e do artigo 3º, inciso I, do Regimento Interno do Confaz (Convênio ICMS nº 133/1997), os convênios devem ser utilizados pelos estados e pelo Distrito Federal para a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Por isso, embora tenha solucionado a controvérsia entre os estados, o Convênio ICMS nº 51/2000 não é instrumento legítimo para alterar a competência tributária prevista na Constituição Federal. Pragmaticamente, entretanto, possui grande força, já que é resultado de acordo entre os estados²⁷⁰ e não resulta em aumento da carga tributária.

A constitucionalidade do Convênio nº 51/2000 foi questionada pelo estado de Minas Gerais pelo ajuizamento da ADIN nº 2.747, mas a matéria não foi conhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que entendeu não ter sido demonstrada a pertinência temática²⁷¹.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

²⁶⁹ COSTA, Rafael Santiago. Não incidência de ICMS – substituição tributária sobre operações de venda direta de veículos automotores a consumidor final. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 149, 2008, p. 56-57.

²⁷⁰ Houve adesão posterior do estado de Minas Gerais por meio do Convênio ICMS nº 5, de 31 de janeiro de 2003.

²⁷¹ “EMENTA: LEGITIMIDADE - GOVERNADOR DE ESTADO - LEI DO ESTADO - ATO NORMATIVO ABRANGENTE - INTERESSE DAS DEMAIS UNIDADES DA FEDERAÇÃO - PERTINÊNCIA TEMÁTICA. Em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras

Também em relação aos serviços de provimento de acesso à internet e aos serviços não medidos de comunicação cobrados por período definido, houve a repartição do tributo entre os estados de origem e de destino por meio de convênios e de lei complementar.

No caso dos serviços não medidos de comunicação, o § 6º do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/1996, introduzido pela Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, estabeleceu que, nas hipóteses em que o preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

Os procedimentos para a operacionalização dessa repartição, especificamente em relação aos serviços não medidos de televisão por assinatura, via satélite, estão previstos no Convênio ICMS nº 52, de 1º de julho de 2005²⁷².

Em relação às prestações de serviço de provimento de acesso à internet, os estados firmaram o Convênio ICMS nº 79, de 10 de outubro de 2003, o qual dispõe, em sua cláusula segunda, que o imposto deve ser recolhido na proporção de 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização de usuário do serviço e 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização da empresa prestadora.

A despeito de a Constituição determinar que o imposto é devido ao estado de origem nas prestações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, nos serviços não medidos de comunicação cobrado por períodos definidos e de provimento de acesso à internet o ICMS é repartido entre os estados do consumidor e da empresa prestadora.

Ainda que a repartição da carga tributária nessas hipóteses possua respaldo em convênios e na lei complementar, entendemos que a divisão padece de

Unidades da Federação, o Governador há de demonstrar a pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato considerados os interesses do Estado”. O Tribunal, por unanimidade, não conheceu da ação, assentando a não-configuração da pertinência temática, nos termos do voto do Relator. (Tribunal Pleno, ADI nº 2.747/DF, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 16/05/2007, p. 16/08/2007).

²⁷² Nos termos da cláusula décima do Convênio ICMS nº 52/2005, com redação dada pelo Convênio ICMS nº 176/2013, o instrumento não se aplica aos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins e ao Distrito Federal, que permanecem sujeitos ao Convênio ICMS nº 10/1998. Segundo esse último convênio, o imposto incidente sobre as prestações de serviço de comunicação, referente à recepção de som e imagem por meio de satélite, devem ser recolhidos pelo prestador em favor da unidade federada onde ocorrer a recepção, nas hipóteses em que o tomador esteja localizado em estado diverso do prestador.

inconstitucionalidade²⁷³, considerando-se que a partilha do imposto nas operações interestaduais está prevista na própria Constituição.

Verifica-se que os conflitos entre os estados quanto à tributação das vendas destinadas a consumidores de outros estados não é fenômeno novo ou exclusivo do comércio eletrônico. No entanto, o vertiginoso crescimento das operações e prestações interestaduais contratadas por meio da internet ou por outros meios não presenciais acirra as discussões sobre a adequação da repartição prevista pela Constituição de 1988 à realidade econômica atual.

4.2. A Guerra Fiscal sobre o Comércio Eletrônico

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

Quanto à disputa em torno do comércio eletrônico, o artigo 155, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição Federal, conjugado com o artigo 11, inciso I, alínea ‘a’, da Lei Complementar nº 87/1996, deixa claro que o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes é devido integralmente ao local onde estiver situado o estabelecimento do vendedor, isto é, ao estado de origem.

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

Com efeito, o conflito oriundo do contorno constitucional inadequado ao desenvolvimento do comércio eletrônico já havia sido previsto por Guilherme Cezaroti em 2005²⁷⁴. Ao estudar a tributação dessas operações, o autor prenunciou que o crescimento

²⁷³ Nesse sentido, VITA, Jonathan Barros. Op. cit., p. 438.

²⁷⁴ ICMS no comércio eletrônico, pp. 154-155: “O comércio eletrônico pode gerar um desequilíbrio no sistema de repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias, porque o art. 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, prevê que na operação que destinar mercadoria a consumidor final estabelecido em outro estado será aplicada a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do ICMS e a alíquota interna se o destinatário não for contribuinte do referido imposto. Na primeira hipótese, caberá ao estado da localização do consumidor final o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Com a divulgação crescente da internet, um número cada vez maior de consumidores finais pode adquirir mercadorias em sites de produtores localizados em estados que não o de sua residência. Desta forma, a

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

Apesar disso, desde 2005 até os dias atuais, não houve alteração no texto constitucional para evitar o conflito entre os “estados consumidores²⁷⁵” e os “estados produtores”, que tampouco chegaram a uma composição por meio do Confaz, como a obtida no caso das vendas interestaduais de veículos automotores faturados diretamente ao consumidor final ou dos serviços de comunicação não medidos prestados por período definido e dos serviços de provimento de acesso à internet.

Na tentativa de mitigar as perdas sofridas pelo desenvolvimento do comércio eletrônico e pressionar a União e os demais estados a aceitar mudanças na tributação, os estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste editaram legislações contrárias à Constituição²⁷⁶, exigindo o “adicional de ICMS” por ocasião da entrada das mercadorias em seus territórios²⁷⁷. Aduzem que o incremento das vendas realizadas pela internet aprofunda o desequilíbrio horizontal na participação do ICMS, tendo em vista que a maior parte dos estabelecimentos virtuais está concentrada nas regiões Sul e Sudeste²⁷⁸.

O termo “guerra fiscal” retrata a disputa entre as pessoas jurídicas de direito público para atraírem investimentos privados mediante a concessão de incentivos e

parte do ICMS que seria devida ao estado onde reside o consumidor final (decorrente da diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual) será recolhida ao estado onde estiver o estabelecimento que irá promover a saída da mercadoria (estado produtor), de modo que poderá ocorrer um deslocamento do resultado da tributação dos estados consumidores para os produtores, em contradição ao pretendido pela disposição constitucional.

Esse é um problema ocasionado pelo comércio eletrônico e que somente pode ser solucionado com a alteração do texto constitucional, para prever a repartição do produto da arrecadação quando a compra é feita pelo consumidor diretamente no fabricante.”

²⁷⁵ Os estados importadores líquidos, que consomem mais do que vendem, são chamados de estados consumidores, enquanto os estados exportadores líquidos, que vendem mais do que consomem no comércio interestadual, são denominados de estados produtores.

²⁷⁶ Em razão da atualidade do tema, objeto de discussões no âmbito do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, as legislações relativas a tributação do comércio eletrônico têm sofrido diversas alterações. Nesse sentido, ressaltamos que as leis e os decretos mencionados podem ter sido modificados e até mesmo revogados, limitando-se nossa pesquisa a outubro de 2014.

²⁷⁷ A exigência é baseada no destino físico das mercadorias e não no domicílio do adquirente ou o local de acesso do site. CHIESA, Clélio. ICMS. Aspectos controversos do comércio eletrônico e o Protocolo n. 21/2011. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 270.

²⁷⁸ O Sudeste concentra 64,75% (sessenta e quatro inteiros e setenta e cinco centésimos pro cento) das empresas do país que adotam a prática do comércio eletrônico, enquanto 20,05% (vinte inteiros e cinco centésimos por cento) dessas empresas estão na região Sul. KUBOTA, Luis Claudio; MILANI, Daniele Nogueira. Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil. 1585 – Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2011, p. 19. Disponível em: <www.ipea.gov.br >. Acesso em: 29/01/2014.

benefícios fiscais²⁷⁹. No entanto, no caso do comércio eletrônico, os termos “guerra fiscal.com” ou guerra fiscal sobre o comércio eletrônico são utilizados como referências à tributação exigida pelos estados na entrada de mercadorias adquiridas por vias remotas, de forma contrária à repartição tributária delineada pela Constituição Federal.

Em 2008, o estado do Ceará editou a Lei nº 14.237, que exige, em seu artigo 11, o recolhimento do ICMS na entrada de mercadorias ou de bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no cadastro de contribuintes, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial²⁸⁰.

O estado do Mato Grosso prevê no artigo 3º, § 11º, da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, com redação dada pela Lei nº 9.226, de 22 de outubro de 2009²⁸¹, a possibilidade de exigir o recolhimento de imposto do estabelecimento situado em outra unidade da Federação que efetue remessas de bens ou mercadorias comercializadas à distância ou de forma não presencial a não contribuinte do ICMS.

A Bahia, por sua vez, editou o Decreto nº 12.534, em 24 de dezembro de 2010, obrigando as empresas a recolherem o imposto, antes da entrada da mercadoria no território baiano, nas operações realizadas por meio da internet ou por serviço de telemarketing e destinadas a não contribuintes²⁸².

Em 30 de dezembro de 2010, o estado do Piauí editou a Lei nº 6.041 estabelecendo a incidência do ICMS na entrada de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, independentemente da quantidade, valor ou habitualidade das transações.

Além das legislações estaduais, os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio

²⁷⁹ Segundo Guilherme Bueno de Camargo, op. cit., p. 204, a guerra fiscal é “a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central”.

²⁸⁰ Os artigos 6-A, 6-B e 6-C, do Decreto Cearense nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, introduzidos pelo Decreto nº 29.817, de 6 de agosto de 2009, regulamentavam a exigência prevista no artigo 11, da Lei nº 14.237/2008. No entanto, esses dispositivos foram revogados pelo Decreto nº 30.542, de 23 de maio de 2011.

²⁸¹ A exigência é regulamentada pelo artigo 376, do Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014, que aprovou o Regulamento do ICMS daquele estado.

²⁸² MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Exigência do imposto nas operações interestaduais decorrentes de vendas pela Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 188, 2011, pp. 129-130.

Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal²⁸³ firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011.

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

Após a celebração do protocolo, diversos estados signatários editaram leis e decretos instituindo a cobrança do “adicional do ICMS”. A título de exemplo, mencionamos:

- i. Bahia: artigo 1º, inciso XIX, do Decreto nº 12.831, de 9 de maio de 2011, e artigo 297, do Decreto nº 13.780, de 2 de abril de 2012;
- ii. Distrito Federal²⁸⁴: Decretos nº 32.933, de 24 de maio de 2011, e 33.341, de 17 de novembro de 2011;
- iii. Espírito Santo²⁸⁵: Decreto nº 2.767-R, de 1º de junho de 2011;
- iv. Goiás: Decreto nº 7.303, de 29 de abril de 2011;
- v. Maranhão: Decreto nº 27.505, de 28 de junho de 2011²⁸⁶;
- vi. Mato Grosso: Decreto nº 312, de 11 de maio de 2011;
- vii. Mato Grosso do Sul: Decreto nº 13.162, de 27 de abril de 2011²⁸⁷;
- viii. Pará: Decreto nº 79, de 28 de abril de 2011;
- ix. Paraíba: Lei nº 9.582, de 12 de dezembro de 2011;
- x. Rondônia: Decreto nº 15.846, de 19 de abril de 2011;
- xi. Roraima²⁸⁸: Decreto nº 12.660-E, de 3 de abril de 2011;
- xii. Sergipe: Decreto nº 28.064, de 3 de outubro de 2011.

O “adicional de ICMS”, instituído pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 e pelas legislações estaduais, viola frontalmente o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea

²⁸³ Conforme já mencionado, houve a adesão posterior dos estados do Mato Grosso do Sul e do Tocantins, respectivamente, por meio dos Protocolos ICMS nºs 30 e 43, com efeitos a partir de 25/04/2011 e 15/07/2011. O protocolo foi denunciado pelo Espírito Santo, Pernambuco, Maranhão, Roraima, Distrito Federal e Piauí, respectivamente, pelos Despachos nºs 74/2012, 185/2013, 34/2014, 179/2014 e 187/2014, e pelo Protocolo ICMS nº 37/2014.

²⁸⁴ O Distrito Federal denunciou o Protocolo ICMS nº 21/2011 por meio do Despacho nº 187/2014.

²⁸⁵ O estado denunciou o Protocolo ICMS nº 21/2011 por meio do Despacho nº 74/2012.

²⁸⁶ O estado denunciou o Protocolo ICMS nº 21/2011 por meio do Despacho nº 34/2014. O Decreto nº 27.505/2011 foi revogado pelo Decreto nº 30.347, de 23 de setembro de 2014.

²⁸⁷ A exigência da parcela do ICMS está suspensa de acordo com o Comunicado SAT nº 52/2014.

²⁸⁸ O estado denunciou o Protocolo ICMS nº 21/2011 por meio do Despacho nº 197/2014.

'b', da Constituição Federal, que dispõe ser devido ao estado de origem o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes.

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

Conforme observado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, uma injustiça não justifica outra:

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedidos por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. 4. Concorrência do *periculum in mora* para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais. (ADI nº 2.377/MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, p. 07/11/2003, grifo nosso)

Na mesma linha, ressalta Thiago de Mattos Marques²⁸⁹:

Nem sempre as mudanças legislativas são ágeis o suficiente para alterar as leis com a mesma velocidade com que os costumes / hábitos comerciais se modificam. Contudo, tal fato não pode servir de pretexto para que a exigência tributária se dê ao atropelo da competência constitucionalmente fixada ou dos parâmetros legalmente traçados para cobrança do ICMS.

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

Soluções para a nova realidade devem ser buscadas de acordo com as disposições constitucionais, por meio da composição entre os estados, Distrito Federal e a União, que

²⁸⁹ Op. cit., p. 136.

deverão agir de maneira eficiente para evitar maiores desgastes no federalismo e na segurança jurídica.

4.3. A Guerra Fiscal sobre o Comércio Eletrônico e os Princípios atingidos

O princípio é mandamento nuclear de um sistema e irradia seus efeitos sobre as demais normas ao definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo²⁹⁰. É norma qualificada que indica como devem ser aplicadas as demais normas jurídicas²⁹¹, servindo como norte para a interpretação do ordenamento como um todo²⁹².

Considerando-se que no Estado de Direito a Constituição é a lei fundamental, os princípios constitucionais são os de maior valor, servindo como apoio normativo para a aplicação de todas as demais normas.

Na Constituição Brasileira, encontramos princípios voltados para o ordenamento jurídico como um todo – princípios constitucionais gerais – e princípios direcionados para áreas específicas do direito. Em relação ao Direito Tributário, a Constituição apresentou diversos princípios, de forma expressa ou implícita, os quais devem ser observados pelos legisladores, pelos julgadores, pela Administração Pública e pelos contribuintes.

Inobstante, na atualidade, diversos princípios de Direito Tributário são desrespeitados não apenas pelos contribuintes, mas também pelos legisladores e pela Administração Pública. Nas guerras fiscais entre os estados, verificam-se violações sistemáticas de princípios constitucionais, que abalam a federação e afetam a segurança jurídica do ordenamento jurídico.

Também na disputa dos estados em torno da tributação das vendas interestaduais de mercadorias destinadas a não contribuintes do ICMS, contratadas por meios não presenciais, a exigência do “adicional de imposto” ofende diversos princípios constitucionais, como será detalhado a seguir.

²⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53.

²⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

²⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. "Guerra fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS, p. 8: "Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo."

4.3.1. Pacto Federativo

No Brasil, o federalismo está previsto nos artigos 1º e 18 da Constituição, a seguir transcritos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Assim, a República Federativa do Brasil é composta das seguintes pessoas de Direito Público: União, estados, Distrito Federal e municípios, todas dotadas de autonomia, mas subordinadas à soberania nacional. Os entes da Federação são juridicamente iguais entre si²⁹³ e possuem fundamento de validade na Carta Maior que, para assegurar o federalismo, repartiu as competências, inclusive tributárias, conferindo autonomia a cada ente para a atuação nos limites de suas competências.

O artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, reforça a indissolubilidade da Federação ao eleger a forma federativa de Estado como cláusula pétrea, não podendo ser abolida sequer por emenda constitucional. A importância do federalismo é ressaltada por Souto Maior Borges²⁹⁴, ao predicar que o princípio federal é um dos princípios fundamentais.

A guerra fiscal em todas as suas modalidades enfraquece o federalismo ao estremecer as relações entre os entes subnacionais. No campo do ICMS, a edição de normas contrárias à Constituição pelos governadores e Assembleias Legislativas dos Estados desafia a soberania da República Federativa do Brasil e prejudica toda a sociedade, pela insegurança jurídica, pelo desincentivo ao crescimento econômico e pela perda na arrecadação dos recursos tão necessários ao desenvolvimento social.

²⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 123: “(...) podemos dizer que a Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União”.

²⁹⁴ Cf. Incentivos fiscais e financeiros, p. 90.

Em julgamentos sobre a constitucionalidade de incentivos relativos ao ICMS unilateralmente concedidos por alguns estados, o Supremo Tribunal Federal reconhece a ofensa ao pacto federativo, conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

EMENTA: Ação Cível Originária. 2. Estados de São Paulo e Bahia. Termo de Acordo de Regime Especial no 01/98, celebrado entre o Distrito Federal e empresa particular. 3. Possibilidade de desconstituição dos efeitos de acordo ou convênio administrativo após o término da vigência. Inocorrência de prejudicialidade. 4. Ação prejudicada, apenas, no período entre 1o.07.99 e 31.07.99, por celebração do TARE no 44/99, dispondo sobre o mesmo objeto. 5. Vício formal. Acordo firmado em desobediência à forma estabelecida na Lei Complementar no 24/75. Fixação de alíquota de ICMS diversa da fixada na Resolução no 22, do Senado Federal. 6. Passagem ficta de mercadorias. Inocorrência de fato gerador. Prejuízo na incidência do ICMS aos Estados requerentes. Violação do pacto federativo e princípios tributários. 7. Ação Cível Originária julgada procedente (ACO nº 541, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 19/04/2006, p. 30/06/2006) Grifos nossos.

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. *In casu*, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI nº 4.276/MT, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20/08/2014, p. 18/09/2014) Grifos nossos.

Também no caso da guerra fiscal envolvendo o comércio eletrônico, a exigência inconstitucional ofende a segurança jurídica do federalismo, consistente na garantia decorrente da descentralização das competências legislativas e na repartição das competências tributárias entre os entes da Federação.

A Constituição Federal confere a cada um dos membros da Federação o direito de exercer plenamente suas competências, ressalvadas a proibição de limitações ao tráfego de

pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (art. 150, IV, 'a') e a vedação ao estabelecimento de diferença entre bens e serviços em razão da procedência ou destino (art. 152)²⁹⁵. Ainda, tutela a competência tributária contra potenciais conflitos ao estabelecer que eventuais dúvidas sejam dirimidas por lei complementar (art. 146, I),

A invasão de competências observada na 'guerra fiscal.com', em que os estados signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011 buscam distorcer a repartição de competência prevista no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea 'b' pela exigência do "novo imposto", ofende as características de privatividade (ou exclusividade) e de inalterabilidade das competências tributárias. Essas competências só podem ser alteradas por meio de reformas à Constituição e com a devida obediência ao pacto federativo²⁹⁶.

Os entes da Federação e os contribuintes confiam no cumprimento da repartição constitucional, como segurança jurídica específica do federalismo, princípio protegido por cláusula pétrea em nossa Constituição. O desrespeito a essa repartição pelos estados abala a estabilidade do ordenamento jurídico e da própria Federação.

4.3.2. Princípios da Legalidade e da Anterioridade

No Brasil, o princípio da legalidade está previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"²⁹⁷. Em matéria tributária, esse princípio é reforçado

²⁹⁵ TORRES, Heleno Taveira, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 454-455.

²⁹⁶ BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, 2011, p. 102-103: "(...) qualquer decisão unilateral de um Estado ou de um grupo de Estados, em detrimento e à revelia de outros, sem qualquer amparo em uma decisão comum e centralizada, enfraquece a união entre esses mesmos Estados, colocando em xeque a própria forma federativa adotada. O interesse comum dos membros viabiliza a existência de um mecanismo unitário de decisão, do qual participam todos os membros da Federação. Portanto, todas as decisões deverão partir desse mecanismo comum, cuja fonte é a Constituição Federal. Fora os casos expressamente previstos na Constituição, os entes federativos terão autonomia do exercício das competências constitucionais. Em se tratando de ICMS, contudo, não existe a liberdade almejada pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, ante o rígido rol e competências estabelecido pela CF/1988 para regular a matéria, como já apontado. Dessa forma, a violação ao princípio federativo é evidente, o que realça ainda mais a inconstitucionalidade do normativo em comento."

²⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 237: "Nos países onde existe o chamado Estado de Direito, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir, como vimos, a vontade geral, possui um primado sobre os atos administrativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que a realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade".

pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que veda a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios de exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

A legalidade tributária consagra a ideia de autotributação, isto é, de que a invasão no direito de propriedade seja consentida pelos próprios cidadãos e realizada nos termos das leis elaboradas pelos representantes do povo, conforme o princípio do “*no taxation without representation*”²⁹⁸.

Além da necessidade de lei, a Constituição Federal reservou determinadas matérias à regulação por meio de lei complementar, como as hipóteses do artigo 146, incisos I a III, 148 (empréstimos compulsórios); 153, inciso VII (imposto sobre grandes fortunas), e 155, § 2º, inciso XII (ICMS). Também a criação de novos impostos, de competência exclusiva da União, depende da edição de lei complementar (art. 154, I).

Quanto à cobrança do “adicional de ICMS” na entrada de mercadorias adquiridas por consumidores finais não contribuintes por meios não presenciais, deve-se indagar se a exigência representa efetivamente um novo imposto ou se corresponderia apenas à deturpação da competência tributária constitucionalmente outorgada ao estado de origem.

O ICMS e o “adicional de ICMS” apresentam diferenças quanto ao momento da exigência do imposto e ao contribuinte. O ICMS é devido na saída das mercadorias e o contribuinte é o próprio vendedor, enquanto o adicional é exigido por ocasião da entrada das mercadorias e o contribuinte é o adquirente, ainda que a responsabilidade tributária seja atribuída ao vendedor. Apesar dessas diferenças, não se trata efetivamente de novo imposto.

O “adicional de ICMS” incide sobre o mesmo fato e apresenta a mesma base de cálculo do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias, representando apenas a tentativa de alguns estados de alterar a repartição das competências tributárias.

De qualquer forma, o “adicional de ICMS” aumenta a carga tributária das operações com mercadorias adquiridas por meio não presencial. Se equiparado a “novo imposto”, deveria ter respeitado os princípios da legalidade e de reserva de lei complementar. No entanto, foi estabelecido por decretos estaduais do Mato Grosso e da Bahia e pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 celebrado por apenas parte das unidades da Federação.

Quanto ao protocolo, esse instrumento possui função específica, definida pelo artigo 38 do Convênio ICMS nº 133/1997 (Regimento do Confaz). Pode ser celebrado

²⁹⁸ A tributação nada mais seria do que a autoimposição do custeio da atividade pública, conforme SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Op. cit., p. 286.

entre os estados e o Distrito Federal para estabelecer procedimentos comuns visando: (i) a implantação de políticas fiscais; (ii) a permuta de informações e fiscalização conjunta; (iii) a fixação de critérios para a elaboração de pautas fiscais; e (iv) outros assuntos de interesse dos estados e do Distrito Federal²⁹⁹, mas não pode ser usado para aumentar, reduzir ou revogar benefícios fiscais, conforme vedação expressa do parágrafo único do artigo 38. O protocolo somente pode ser utilizado para as finalidades previstas no Regimento do Confaz e não serve como instrumento para a instituição de novo imposto.

A competência tributária tampouco poderia ser exercida por meio de convênio. A autorização precária dada pelo artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias permitia apenas a regulação provisória de matérias reservadas às leis complementares³⁰⁰, restando exaurida a permissão constitucional com o advento da Lei Complementar nº 87/1996. Atualmente, os convênios são instrumentos de deliberação de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição, e da Lei Complementar nº 24/1975.

A alteração da repartição constitucional de competências tributárias não poderia ser realizada sequer por lei complementar ou por resoluções do Senado Federal³⁰¹. Isso porque, em matéria de ICMS, foram reservadas apenas as matérias previstas no artigo 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal às leis complementares, enquanto o Senado possui competência para a fixação das alíquotas interestaduais e estabelecimento das alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

A criação de novos impostos é de competência exclusiva da União, nos termos do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal. E nesse caso, nem mesmo a União poderia instituir a nova exigência, tendo em vista que a operação já é tributada pelo ICMS, não se tratando efetivamente de novo tributo.

Observa-se também que a entrada de mercadorias só configura fato gerador do ICMS nas hipóteses excepcionais previstas na Constituição Federal, tais como na importação ou na aquisição interestadual de combustíveis e de energia elétrica, não sendo

²⁹⁹ Cf. BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, p. 96-97.

³⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 99.

³⁰¹ BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, pp. 98-99.

possível a criação de novo fato gerador vinculado à entrada por meio de simples protocolo³⁰².

A sujeição ativa do ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes está prevista na própria Constituição e não pode ser alterada pela legislação infraconstitucional, mas apenas por emendas ao texto constitucional.

Também incorre no vício da ilegalidade o regime de substituição tributária previsto pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, tendo em vista que o artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996, exercendo a competência prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, exige previsão em lei estadual³⁰³.

A aplicação do regime carece também do acordo entre os estados previsto no artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996. Além da ausência de fundamento legal e de convênio entre os estados, o regime da substituição tributária é incabível pela inocorrência de operações subsequentes, já que o destinatário é o consumidor final das mercadorias.

Ademais, a instituição do “novo imposto” ou a majoração do ICMS deveria atender aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, previstos no artigo 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’ da Constituição Federal. No entanto, tais princípios foram igualmente desrespeitados pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 que previu a exigência tributária a partir do mês subsequente ao da publicação.

O “adicional de ICMS” não poderia ser instituído por protocolo, convênio ou mesmo por lei complementar da União. A exigência prevista no Protocolo ICMS nº 21/2011 carece de legalidade, assim como o regime de substituição tributária estabelecido pelo instrumento.

4.3.3. Princípios da Igualdade, Não discriminação em razão da Origem ou Destino, Liberdade de Tráfego e Livre Concorrência

Nos termos do artigo 5º, *caput* e inciso I, da Constituição Federal, todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se a igualdade de direitos e

³⁰² BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, p. 103.

³⁰³ BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, p. 103, e CARVALHO, Osvaldo Santos de, op. cit., pp. 929-930. No mesmo sentido, ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. ICMS no *E-commerce* e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as inconstitucionalidades. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 193, 2011, p. 9.

obrigações. Em matéria tributária, o princípio é reforçado pelo artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir 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.

A igualdade no Direito Tributário assegura a justiça fiscal para que os contribuintes em situação equivalente sejam tributados da mesma forma. Com fundamento no primado da isonomia, a Constituição, em seu artigo 152, veda os estados, o Distrito Federal e os municípios de estabelecerem diferenças tributárias entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

O princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços visa assegurar tratamento tributário isonômico a todas as pessoas que desenvolvam suas atividades no mercado nacional³⁰⁴. O regime tributário dentro do país deve ser uniforme, vedando-se que os estados, o Distrito Federal e os municípios imponham gravames a pessoas, bens, operações ou prestações de acordo com a origem ou o destino ou imponham tributos interestaduais ou intermunicipais que limitem o tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, CF).

Da mesma forma, o tributo não deve ser utilizado para favorecer ou prejudicar determinado contribuinte em relação aos concorrentes, assegurando-se igualdade de condições a todos aqueles que atuam no mercado. A tributação não deve impactar na livre concorrência, um dos princípios da ordem econômica brasileira, fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa (art. 170, IV, CF).

Em decorrência do Protocolo ICMS nº 21/2011, o tratamento tributário dispensado às operações contratadas por meios remotos varia conforme a procedência das mercadorias. O imposto é partilhado entre a origem e o destino nas operações realizadas entre estados signatários, enquanto as mercadorias remetidas pelos estados não signatários

³⁰⁴“Este dispositivo, como é fácil perceber, veicula o princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, que visa, em última análise, a assegurar, no mercado nacional, tratamento tributário isonômico a todas as pessoas físicas ou jurídicas que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual ou intermunicipal. Destarte, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. O art. 152 da Carta Magna consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica – e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País.” *In* Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 823.

sofrem bitributação, pois o mesmo fato jurídico – circulação de mercadoria – é tributado no estado de origem (pela alíquota interna) e no estado de destino (pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual).

Ou seja, as saídas de mercadorias realizadas por estabelecimentos situados nos estados não signatários ficam sujeitas a uma carga tributária maior do que a aplicada às mercadorias comercializadas pelos estados pactuantes, que são tributadas pela alíquota interestadual na origem e pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual no estado de destino. Essa discriminação em razão da procedência da mercadoria impõe obstáculos ao livre tráfego de bens entre os estados e prejudica a livre concorrência.

A retaliação dos estados predominantemente consumidores à repartição constitucional da competência tributária viola também a isonomia dos contribuintes e dos destinatários finais³⁰⁵ e a sobretaxação das mercadorias adquiridas virtualmente prejudica o princípio da neutralidade, desenvolvido no âmbito internacional, pela desigualdade na tributação do comércio eletrônico em relação ao comércio tradicional.

Ainda que se considere que a exação cobrada ilegitimamente pelo estado de destino não configura novo imposto, não há dúvidas de que majora indevidamente a carga tributária da operação e que tal custo terá de ser suportado pelos consumidores ou pelos fornecedores. Dessa forma, a exigência tributária fundamentada no Protocolo ICMS nº 21/2011 ofende os princípios da igualdade, da não discriminação em razão da origem ou destino, da liberdade de tráfego de bens e da livre concorrência.

4.3.4. Segurança Jurídica

A segurança jurídica pode ser vista como valor ou como princípio, de caráter formal ou material. Como valor, está ligada aos direitos fundamentais, dado que todos os homens buscam, por meio do Direito, certa estabilidade em suas relações sociais³⁰⁶.

³⁰⁵ BARROS, Maurício, O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, p. 104-105.

³⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit, p. 411: “O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc. De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições”.

Inerente e essencial ao Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é uma das balizas do sistema constitucional³⁰⁷.

Como princípio de natureza formal, serviu como fundamento para a conquista do princípio da legalidade, aplicado no controle do exercício do poder político. Pela exigência de lei, assegura-se previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas para que os cidadãos possam orientar suas condutas segundo regras estabelecidas previamente e controlar a ação estatal que deve estrita obediência à lei.

Além do caráter formal, a segurança jurídica assume caráter material, para garantir e efetivar direitos fundamentais. Na perspectiva material, a segurança jurídica não é apenas uma simples derivação do princípio do Estado de Direito³⁰⁸, mas fundamento para a concretização da igualdade e da justiça e para a proteção das expectativas de confiança legítima³⁰⁹, tanto do Estado, quanto dos cidadãos, além de garantir a certeza e a estabilidade das relações no sistema jurídico.

No Brasil, o valor segurança está consagrado na Constituição, em seu preâmbulo e no *caput* do artigo 5º. Já a segurança jurídica é expressamente mencionada no § 1º do artigo 103-A do texto constitucional ao prever as hipóteses que autorizam a edição de súmula vinculante.

³⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, p. 123-124: “Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo. (...) Ora bem, é sabido e resabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências e imputações a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, da preclusão (na esfera processual), do usucapião, da irretroatividade da lei, do direito adquirido, são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito. (...) Esta “segurança jurídica” coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano”.

³⁰⁸ TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 132.

³⁰⁹ TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 34. Esclarece ainda o autor que o princípio de proteção de expectativas de confiança legítima não é autônomo em relação ao princípio da segurança jurídica, tampouco dele deriva. A segurança jurídica requer a confiança dos cidadãos no sistema, e a quebra da segurança afeta a expectativa de confiança legítima quanto à certeza ou acessibilidade, estabilidade ou confiança stricto sensu. A comprovação da confiança legítima depende do atendimento aos seguintes requisitos: (i) situação passível de proteção; (ii) legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança, que além de ser lícita, deve ser pautada pela presunção de validade e de boa fé objetiva; (iii) titularidade de direito legítimo; e (iv) ato de órgão ou de autoridade pública que contrarie o direito exercido em estado de confiança (pp. 220 e seguintes).

A segurança jurídica em matéria tributária é garantida pela consagração do princípio do Sistema Constitucional Tributário³¹⁰, com a demarcação das competências tributárias, a previsão de limites à atuação do legislador tributário, o estabelecimento de imunidades, o reconhecimento de direitos e garantias fundamentais e a estipulação de regras para legislar em matéria de tributos. A segurança jurídica material embasa ainda outros princípios tributários, como os da capacidade contributiva, da não discriminação, da irretroatividade, entre outros, devendo ser almejada em todos os atos de aplicação do direito.

Inobstante a segurança jurídica em matéria tributária possuir ampla previsão na própria Constituição Brasileira, verifica-se na atualidade grande insegurança no campo da tributação gerada pela: (i) dificuldade de acesso dos contribuintes à legislação, excessiva e pouco clara; (ii) instabilidade das regras, veiculadas por diversos instrumentos normativos, muitos deles infralegais e mesmo contrários às demais regras e princípios do ordenamento jurídico; (iii) retroatividade de atos normativos, inclusive por meio de novas interpretações jurisprudenciais, com possível ofensa ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada; e (iv) falta de proteção da boa fé objetiva e da confiança legítima.

A situação é agravada pelos acirrados combates entre os entes da Federação, que em vez de colaborarem para a harmonia do sistema tributário, criam regras contraditórias e desrespeitam a confiança legítima dos contribuintes, dos investidores e até mesmo dos demais membros federativos.

A guerra fiscal e a cobrança do “adicional de ICMS” pelos entes da Federação, de forma contrária às disposições da própria Constituição, abalam a confiança dos contribuintes, dos consumidores e dos investidores, gerando insegurança e prejudicando a estabilidade buscada pela sociedade. Ainda que se possa questionar a adequação da demarcação de competências prevista na Constituição de 1988, tal “inadequação” não pode servir como fundamento para exigências contrárias ao Sistema Constitucional Tributário.

A quebra de certeza e de legalidade leva a um estado de insegurança que afeta não apenas as relações jurídicas, mas o desenvolvimento econômico do país. A estabilidade intrassistêmica depende da previsibilidade formal, com a obediência às regras de hierarquia

³¹⁰ Heleno Taveira Torres, op. cit., p. 23, considera que a Constituição consagra o direito ao princípio do sistema tributário e a referência constitucional ao sistema tributário é expressão de segurança jurídica, por assegurar que a tributação seja realizada de forma sistematizada.

das normas e das fontes, e da previsibilidade material, com o respeito aos direitos e liberdades fundamentais³¹¹.

O ordenamento jurídico deve criar condições de segurança jurídica material na ordem econômica e garantir a previsibilidade da tributação para que o fator tributário não prejudique a organização das atividades econômicas ou afaste investimentos cruciais para o progresso do país.

A violação sistemática de princípios constitucionais abala o próprio ordenamento jurídico e afeta não apenas a segurança jurídica, mas a segurança de toda a sociedade. É grave o desrespeito aos princípios constitucionais demonstrados pelos entes da Federação na guerra fiscal envolvendo o comércio eletrônico, que deve ser solucionada com a máxima urgência por mecanismos que respeitem o Sistema Constitucional Tributário.

4.4. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Para questionar a constitucionalidade da imposição tributária exigida no contexto da “guerra fiscal.com”, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil 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.

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 Corte³¹².

São também objetos de ações diretas de inconstitucionalidade os seguintes Decretos: (i) 79, de 28 de abril de 2011, do estado do Pará; (ii) 15.846, de 19 de abril de 2011, do estado de Rondônia; e (iii) 13.162, de 27 de abril de 2011, do estado do Mato Grosso do Sul. As ações nº.s 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:

³¹¹ TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 365.

³¹² Conforme andamento processual consultado no site <www.stf.jus.br>. Acesso em

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: (i) a reserva de resolução senatorial para a fixação de alíquotas interestaduais do ICMS; (ii) a vedação constitucional à instituição de imposto sobre o tráfego interestadual de bens; e (iii) 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.

Com base nos mesmos fundamentos, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.705, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei nº 9.582, de 12 de dezembro de 2011, do estado da Paraíba, o Relator Ministro Joaquim Barbosa também concedeu a medida liminar requerida, em decisão monocrática proferida em 19 de dezembro de 2011:

Decisão: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei 9.582, de 12 de dezembro de 2011, do Estado da Paraíba, que “dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências”.

(...)

É o relatório.

Em caráter excepcional, diante da gravidade do quadro narrado e da proximidade do recesso nesta Suprema Corte, examino o pedido de medida cautelar (cf., e.g., ADI 4.598-MC, rel. min. Luiz Fux, decisão monocrática, DJe de 1º.08.2011 e a ADI 4.477-MC, rel. min. Ellen Gracie, decisão monocrática, DJ e de 1º.02.2011).

A matéria exposta nesta ação direta é análoga ao quadro examinado no julgamento da medida cautelar pleiteada e concedida nos autos da ADI 4.565-MC, de minha relatoria. Referido precedente foi assim ementado:

“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 4.565-MC, rel. min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ e de 27.06.2011).

A mesma densa probabilidade de procedência se faz presente nesta ação direta de inconstitucionalidade, em razão da simetria entre os quadros fático-jurídicos examinados.

Em relação ao risco à prestação jurisdicional pelo decurso de tempo, anoto que essa espécie de legislação retaliatória tem se alastrado pela Federação, com base no Protocolo ICMS 21/2011, firmado por alguns estados-membros no âmbito do Confaz (Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal).

É impossível alcançar integração nacional sem harmonia tributária. Adequado ou não, o modelo escolhido pelo Constituinte de 1988 para prover essa harmonia e a indispensável segurança jurídica se fixou na “regra da origem” (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). O Confaz ou cada um dos estados-membros singelamente considerados não podem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação dessa regra.

Por outro lado, além da segurança jurídica institucional, a retaliação unilateral prejudica o elemento mais fraco da cadeia de tributação, que é o consumidor.

Em princípio, os comerciantes têm alguma flexibilidade para repassar o aumento da carga tributária aos consumidores, mediante composição de preços. Porém, nem todos os consumidores serão capazes de absorver esses aumentos. Aqueles que o fizerem terão ainda de enfrentar um obstáculo com cuja validade não me comprometo, imposto pela conjugação da regra do art. 166 do CTN com a legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores pagos indevidamente. Como a pessoa que suportou a carga econômica do tributo não tem legitimidade para pleitear a restituição, e se costuma exigir dos vendedores a obtenção de autorizações individuais dos consumidores para formulação desse pedido, a tendência é que o recolhimento indevido se torne fato consumado de difícil reversão.

Dada a evidente presença do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, tudo recomenda a concessão imediata da medida cautelar. Ante o exposto, *ad referendum* do Plenário, concedo a medida cautelar pleiteada, para suspender *ex tunc* a aplicação da Lei 9.582/2011, do Estado da Paraíba (art. 10, § 3º da Lei 9.868/1999). A medida liminar ora concedida não impede que o Estado da

Paraíba exerça seu poder de fiscalização, destinado a apurar os créditos tributários que julga serem válidos, para evitar suposta decadência. Esse exercício deverá ocorrer em prazo módico e com instrumentos razoáveis e proporcionais, de modo a não caracterizar sanção política (cf., e.g., o RE 591.033, rel. min. Ellen Gracie, Pleno, DJ e de 25.02.2011). Comunique-se com urgência o teor desta decisão ao governador do Estado da Paraíba e à respectiva Assembleia Legislativa.

Solicitem-se informações aos requeridos, que deverão ser prestadas no prazo de trinta dias.

Após, abra-se vista dos autos sucessivamente ao advogado-geral da União e ao procurador-geral da República. Publique-se. Intimem-se.

(ADI nº 4.705/ MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 19/12/2011, p. 01/02/2012, grifo nosso)

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”. DENSAS 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 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.

Diante da relevância do tema e da multiplicidade de ações versando sobre a questão constitucional, em 16 de novembro de 2012, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, por meio de votação unânime no Plenário Virtual, a existência de repercussão geral da questão suscitada no Recurso Extraordinário nº 680.089, em que o estado de

Sergipe questiona decisão obtida por empresa de comércio eletrônico de não recolher o adicional do ICMS ao estado de destino, mas apenas ao estado de origem.

O relator do processo, Ministro Luiz Fux, justificou o reconhecimento da repercussão geral do tema devido a sua relevância econômica, política, social e jurídica e por ultrapassar os interesses subjetivos da causa, “uma vez que as vendas via comércio eletrônico repercutem na economia pelo volume de operações e impactam financeiramente no orçamento dos entes federados”.

Em 17 de setembro de 2014, o RE nº 680.089 foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, assim como as ações diretas de inconstitucionalidade nº 4.628 e 4.713, ajuizadas pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo e pela Confederação Nacional da Indústria em face do Protocolo ICMS nº 21/2011. A Corte, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do normativo e da pretensão de cobrança do “adicional de ICMS”.

O Supremo Tribunal Federal salientou que a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título de ICMS, também na unidade de destino, colide frontalmente com a sistemática prevista pelo art. 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição, que outorga ao estado de origem a tributação das operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS.

A exigência tributária instituída pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 caracteriza bitributação e ofende o princípio do não confisco (art. 150, V, CF), além de ultrajar a liberdade de tráfego de bens e pessoas (art. 150, V, CF) e a vedação à instituição de diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência (art. 152, CF). Ressaltou a Corte que o regime tributário fixado pela Constituição não pode ser alterado pelos estados e que a guerra fiscal ofende o pacto federativo e a separação de poderes.

Com exceção do Ministro Marco Aurélio, os ministros do Supremo Tribunal Federal concordaram com a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, a partir da concessão da medida liminar na ADI nº 4.628, ressalvadas as ações em curso.

Nos termos do artigo 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, a restrição dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade depende de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. No caso, entendemos que a modulação abala a segurança jurídica ao convalidar a cobrança de exação tributária manifestamente inconstitucional, ainda que por curto período de tempo.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha respondido agilmente às demandas dos consumidores e contribuintes e afastado a exação tributária baseada no Protocolo ICMS nº 21/2011, entendemos que o posicionamento da Corte não é suficiente para a solução da guerra fiscal envolvendo o comércio eletrônico.

Como será visto adiante, paralelamente às imposições tributárias, alguns estados concedem benefícios e incentivos fiscais ao comércio eletrônico. Os diversos conflitos entre os estados na tributação pelo ICMS demandam a reformulação do pacto federativo, com reformas tributárias que assegurem o equilíbrio federativo, restabeleçam a segurança jurídica e promovam o pleno desenvolvimento do comércio eletrônico.

4.5. Benefícios concedidos unilateralmente por estados da Federação para atrair o Fato Gerador do ICMS sobre o 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.

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

No âmbito internacional, Charles E. McLure Jr.,³¹³ já advertia sobre o risco de os países concederem incentivos para atrair a riqueza gerada pelo comércio eletrônico, caso mantido o parâmetro de origem para a tributação. As empresas que atuam no comércio eletrônico apresentam a característica de alta mobilidade, pela facilidade de armazenamento dos produtos, especialmente daqueles intangíveis, em locais distintos e pela possibilidade de administração dos negócios à distância.

No Brasil, como ocorre na “guerra fiscal clássica”, 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:

- xiii. 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

³¹³ *In* Taxation of electronic commerce in developing countries.

internet ou por telemarketing a consumidor final não contribuinte do imposto, reduzindo a carga tributária para 2% (dois por cento) do valor da operação;

- xiv. 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% (dois por cento), 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) ou 5% (cinco por cento);
- xv. 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;
- xvi. Paraíba: Decreto nº 32.936, de 8 de maio de 2012. Prevê a concessão de crédito presumido para o contribuinte paraibano que realize vendas diretas a consumidor final de outro estado, exclusivamente de forma não presencial, de forma que a carga tributária corresponda aos percentuais de 2% (dois por cento) ou 4% (quatro por cento);
- xvii. Paraná: item 18 do Anexo III do Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012. Concede crédito presumido para as saídas interestaduais de mercadorias destinadas a pessoas físicas não contribuintes do imposto contratadas no âmbito do comércio eletrônico, de forma que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento);
- xviii. Pernambuco: artigo 36, inciso XL, do Decreto nº 14.876, de 12 de março de 1991, com redação dada pelo Decreto nº 35.690, de 18 de outubro de 2010. Concede crédito presumido para o estabelecimento comercial varejista que realize vendas diretas a consumidor final de outro estado, exclusivamente pela internet ou por telemarketing, reduzindo a carga tributária líquida para 2% (dois por cento) sobre o valor da operação;

- xix. 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% (seis por cento) nas saídas interestaduais de mercadorias vendidas pela internet, serviços de telemarketing e plataformas eletrônicas em geral, para consumidores finais de outros estados, realizadas por estabelecimento industrial, empresa comercial atacadista ou empresa comercial atacadista. Prevê ainda a concessão de diferimento do ICMS para as aquisições internas e interestaduais, além de importações, realizadas por centrais de distribuição e estabelecimentos varejistas que atuem no comércio eletrônico;
- xx. Santa Catarina: Artigo 15, inciso XXX, § 27º, Anexo II, do Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, alterado pelos Decretos nº 2.773, de 25 de novembro de 2009, e nº 3.461, de 19 de agosto de 2010. Concede crédito presumido para as operações interestaduais de venda direta a consumidor realizadas pela internet, de 24% (vinte e quatro por cento) a 50% (cinquenta por cento);
- xxi. Tocantins: Lei nº 1.641, de 28 de dezembro de 2005, alterada pela Lei nº 2.041, de 18 de maio de 2009. Regulamentado pelo art. 9º, inciso XXV, do Anexo único do Decreto nº 2.912/2006, acrescido pelo Decreto nº 3.013 de 26/04/2007. Faculta ao contribuinte que praticar atividade comercial exclusivamente pela internet ou por correspondência a apropriação de crédito fiscal de forma que a carga tributária efetiva nas saídas interestaduais resulte em 1% (um por cento) e, nas aquisições de mercadorias destinadas à embalagem, acondicionamento e dos bens destinados ao ativo fixo, creditar-se do diferencial de alíquota. Prevê ainda a redução da base de cálculo nas importações de mercadorias realizadas por essas empresas.

Esses estados 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 clássica”, 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.

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 força³¹⁴ pelas facilidades de armazenamento, de entrega, de pagamento e de administração à distância.

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

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

Saliente-se que o estado de São Paulo ingressou com as ações diretas de inconstitucionalidade nºs 5152 e 5143 em face dos benefícios concedidos ao comércio não presencial pelos estados de Pernambuco e de Tocantins. As ações, que deram entrada no

³¹⁴ 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, p. 1071.

Supremo Tribunal Federal em 25 de julho de 2014, aguardam julgamento, respectivamente, pela relatoria dos Ministros Rosa Weber e Roberto Barroso³¹⁵.

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.

³¹⁵ Conforme andamento processual consultado no site do Supremo Tribunal Federal <www.stf.jus.br> em 03/11/2014.

5. PROPOSTAS PARA A SOLUÇÃO DA “GUERRA FISCAL.COM”

5.1. Repartição Infraconstitucional da Base De Cálculo

A partilha do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores finais está prevista na Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2, inciso VII, alíneas ‘a’ e ‘b’, e depende da qualificação do destinatário como contribuinte ou não do imposto.

A disposição constitucional é clara ao determinar que o imposto é devido na integralidade ao estado de origem nas operações e prestações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto localizados em outro estado. Aplica-se a alíquota interestadual somente às saídas que destinem mercadorias e serviços aos usuários finais contribuintes do ICMS localizados em outras unidades federativas.

Apesar da clareza do texto constitucional, os estados e o Distrito Federal discutem a adequação dessa repartição a determinadas operações e prestações, tendo, inclusive, alterado a destinação do imposto em determinadas situações por meio de convênios e de alterações na Lei Complementar nº 87/1996.

Na década de 90, o incremento das vendas de veículos novos faturados diretamente por fábricas e importadoras a consumidores de outros estados ensejou a assinatura do Convênio ICMS nº 51/2000. Por meio do instrumento, parcela do imposto incidente sobre tais operações de circulação de mercadorias é destinada ao estado de localização da concessionária que entrega o veículo ao consumidor.

Em relação aos serviços de provimento de acesso à internet e aos serviços não medidos de comunicação cobrados por período definido, a carga tributária incidente em tais prestações foi repartida entre os estados de origem e de destino por meio de convênios e de lei complementar.

No caso dos serviços não medidos de comunicação, cobrados por período não definido, o imposto deve ser recolhido em partes iguais para as unidades da Federação de localização do prestador e do tomador, nos termos do § 6º do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/1996. A operacionalização dessa repartição nos serviços não medidos de televisão por assinatura foi realizada pelo Convênio ICMS nº 52/2005³¹⁶.

³¹⁶ A cláusula décima do Convênio ICMS nº 52/2005, com redação dada pelo Convênio ICMS nº 176/2013, dispõe que o instrumento não se aplica aos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Goiás,

Já a partilha do imposto incidente sobre as prestações de serviço de provimento de acesso à internet foi acordada pelos estados e pelo Distrito Federal por meio do Convênio ICMS nº 79/2003. Metade do imposto deve ser recolhido ao estado de localização do usuário e a metade restante ao estado de localização da empresa prestadora.

No caso do comércio eletrônico, foi formulada proposta no mesmo sentido, por meio da Proposta de Convênio nº 136, de 2009³¹⁷, para que o imposto incidente sobre as vendas interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS contratadas por meios não presenciais fosse repartido entre os estados de origem e de destino.

É de ressaltar que, diversamente dos serviços de comunicação regulados pelos Convênios ICMS nºs 52/2005 e 79/2003, e das vendas de veículos novos previstas no Convênio ICMS nº 51/2000, as operações de circulação de mercadoria contratadas por meios eletrônicos envolvem os mais variados produtos e fornecedores de diversos portes, desde microempreendedores a grandes redes varejistas.

A repartição da carga tributária nas transações do comércio eletrônico deve ser cuidadosamente estudada, inclusive quanto às alternativas para sua operacionalização, para que, de um lado, sejam minimizados os riscos de evasão tributária, e, de outro, não sejam conferidos ônus fiscais demasiados aos contribuintes.

Observa-se atualmente que o vulto econômico do comércio eletrônico, aliado ao clima de desconfiança entre os estados em razão da guerra fiscal, dificulta composições no âmbito do Confaz, como as atingidas anteriormente entre os estados.

De qualquer forma, entendemos que, apesar da força pragmática da solução alcançada pelos estados por meio dos Convênios ICMS nºs 51/2000, 79/2003 e 52/2005, a repartição da carga tributária por meio de convênios e de alterações na lei complementar padece de inconstitucionalidade, pela impossibilidade de alterar a partilha determinada pela Constituição por meio da legislação infraconstitucional. A mudança nos parâmetros adotados pelo texto constitucional só pode ser concretizada por meio de emendas à constituição.

Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins e ao Distrito Federal, que permanecem sujeitos ao Convênio ICMS nº 10/1998, o qual dispõe que o imposto incidente sobre as prestações de serviço de comunicação, referente à recepção de som e imagem por meio de satélite, devem ser recolhidos pelo prestador em favor da unidade federada onde ocorrer a recepção, nas hipóteses em que o tomador esteja localizado em estado diverso do prestador.

³¹⁷ VITA, Jonathan Barros. Op. cit., p. 438.

5.2. Equiparação do Adquirente não presencial a Contribuinte

Conforme visto, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso VII, a repartição do tributo incidente sobre as operações de circulação de mercadoria para consumidor final localizado em outro estado depende da condição do destinatário como contribuinte ou não contribuinte do ICMS.

Nas operações destinadas a contribuinte do imposto estadual, o tributo é repartido entre o estado de origem e o estado de destino. Já nas operações que destinem mercadorias a não contribuinte, aplica-se a alíquota interna do estado de origem, cabendo a este a integralidade do tributo.

Diante do desenvolvimento das operações do comércio eletrônico e do acirramento das disputas entre os estados envolvendo sua tributação, uma das propostas para a solução da chamada guerra fiscal.com é a equiparação do consumidor que adquire mercadorias pela internet a contribuinte do ICMS.

O Projeto de Lei Complementar nº 17/2011³¹⁸, de autoria do Deputado Efraim Filho, propõe adicionar o inciso V ao artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996, para considerar como contribuinte o adquirente da mercadoria e bens em operações interestaduais realizadas pela internet ou por qualquer outro meio.

Por meio dessa equiparação, o imposto seria repartido entre os estados de destino e de origem, sem a necessidade de alterações constitucionais. A mudança seria materializada pela inserção do inciso III ao artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996, atribuindo-se ao remetente das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao estado de destino. O projeto aguarda parecer da Comissão de Finanças e Tributação³¹⁹.

No caso brasileiro, em que a tributação das operações interestaduais destinadas a consumidor final está delineada na própria Constituição, a alteração deve ser promovida por meio de mudança no texto constitucional e não pelo simples alargamento do conceito de contribuinte, equiparando-se os consumidores finais a contribuintes simplesmente em razão do canal de vendas escolhido. A proposta de alterar a Constituição por meio de leis infraconstitucionais deve ser afastada, pelos abalos à segurança jurídica e à própria rigidez do sistema constitucional.

³¹⁸ Cf. SANTOS, Osvaldo Carvalho de. Op. cit., pp. 934-935.

³¹⁹ Tramitação consultada no site da Câmara dos Deputados <www.camara.gov.br> em 28/10/2014.

5.3. Mudança do Conceito de Estabelecimento

Outra proposta para a solução da guerra fiscal no comércio eletrônico sem a realização de mudanças no texto constitucional envolve a ampliação do conceito de estabelecimento, equiparando-se os sites da internet a estabelecimentos para fins tributários.

Maurício Barros³²⁰ entende que a lei complementar poderia criar regras próprias para o comércio eletrônico, estabelecendo uma ficção jurídica para os “estabelecimentos.com”. Com base na ficção de que as empresas virtuais possuem filiais em cada estado de destino, considerar-se-ia que as mercadorias seguem do estabelecimento de origem para o estabelecimento do destino, em transferência interestadual, realizando-se, posteriormente, a venda ao consumidor final.

Essa proposta é apresentada também por Jonathan Barros Vita³²¹, o qual sustenta que o site poderia ser registrado em vários estados, cadastrando-se os estabelecimentos virtuais de forma autônoma em relação ao estabelecimento físico. A venda pela internet seria como a venda porta a porta, ocorrendo a transferência da mercadoria do estabelecimento da empresa para o estabelecimento virtual e a posterior entrega ao consumidor final. Para não sobrecarregar a fiscalização, seria recomendável a utilização do regime de substituição tributária.

A adoção da ficção de que a empresa virtual possui estabelecimento em cada estado de destino faz com que o imposto incidente sobre as vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte seja repartido entre os estados de origem e de destino.

Entendemos que a legislação tributária pode definir o estabelecimento de forma diversa do direito privado, mas essa conceituação, para fins de ICMS, deve ser realizada por lei complementar, nos termos dos artigos 146, inciso I, e 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘d’, diante da relevância do conceito na demarcação do local da operação e do sujeito ativo do imposto.

No campo do ICMS, o artigo 11, § 3º, da Lei Complementar nº 87/96, considera como estabelecimento o local em que a pessoa física ou jurídica realize suas atividades ou armazene mercadorias. Na impossibilidade de determinação, considera-se como estabelecimento o local onde é realizada a operação ou prestação (art. 11, § 3, I).

³²⁰ O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, p. 110.

³²¹ Op. cit., p. 436-437.

Conforme já mencionado, no comércio de produtos tangíveis, o local da operação é definido pelo lugar em que ocorre a saída física das mercadorias. Essa regra não é aplicável às mercadorias depositadas em armazéns gerais, hipótese em que a circulação é dada como realizada no estabelecimento que transfere a propriedade.

Em relação às empresas que operem exclusivamente por meios virtuais e não possuam ponto comercial, há dificuldades de se precisar o local em que as atividades são realizadas ou em que as mercadorias são armazenadas. As atividades podem ser realizadas em locais distintos, por pessoas e servidores situados em lugares diversos, enquanto as mercadorias podem ser armazenadas em estabelecimentos de terceiros ou mesmo em máquinas, no caso dos produtos intangíveis.

Por isso, entendemos que a proposta de equiparação dos sites a estabelecimentos apresenta dificuldades técnicas de implementação, pela complexidade de se precisar o local onde se encontra o site. A escolha desse local ficaria a critério do fornecedor, que poderia se registrar onde lhe conviesse.

Ademais, considerar que as empresas virtuais possuem filiais em cada estado para as quais comercializa produtos impõe ônus demasiado aos estabelecimentos, pela multiplicação da burocracia e das obrigações acessórias. Os estabelecimentos são considerados autônomos para fins de ICMS, nos termos do artigo 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, motivo pelo qual cada filial seria obrigada à inscrição no cadastro estadual, escrituração de livros e documentos fiscais, apresentação de declarações e guias, apuração de saldos credores e devedores, entre outros deveres instrumentais, em seu respectivo estado.

Deve-se salientar que o comércio eletrônico envolve empresas de variados portes, não sendo recomendável a adoção de medidas que inibam o pleno desenvolvimento desse potencial de negócios. A eficiente tributação das operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto depende de cooperação dos estados, não sendo possível atribuir esse gravame apenas aos contribuintes.

De qualquer forma, entendemos que a legislação complementar não deve ser alterada para modificar a repartição tributária prevista na Constituição. Tendo em vista que, no Brasil, a tributação das operações interestaduais está delineada no próprio texto constitucional, sua alteração depende de emendas constitucionais.

5.4. Propostas de Emenda à Constituição e o Convênio ICMS nº 70/2014

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

Na Câmara dos Deputados, foi apresentada a PEC nº 227/2008, pelo Deputado Luiz Carreira, também representante do estado da Bahia, com a justificativa de que a Constituição de 1988 teria definido o critério de tributação nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais quando a internet praticamente inexistia, cenário muito diverso do atual, em que o acentuado crescimento do comércio eletrônico gera perdas para os estados³²².

A PEC nº 36/2006 do Senado e a PEC nº 227/2008 da Câmara dos Deputados requerem a revogação do inciso VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, para que a alíquota interestadual seja aplicada em qualquer operação ou prestação que destine bens ou mercadorias a consumidor final localizado em outro estado, seja ele contribuinte ou não do imposto. Caberia ao estado de origem a alíquota interestadual e ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Diante do encerramento da legislatura em 2010, a PEC nº 36/2006 foi arquivada. Já a PEC nº 227/2008 foi apensada à proposta nº 31/2007, que trata da reforma tributária e aguarda deliberação pelo plenário da Câmara dos Deputados.

³²² Disponível no site da Câmara dos Deputados <www.camara.gov.br>, acessada em 04/11/2014: “O e-commerce alcança praticamente todos os segmentos econômicos, seja de comercialização ou serviços, especialmente produtos eletroeletrônicos, produtos de informática, vestuários, calçados e livros, para o que existem inúmeros sites especializados. Quando a Constituição de 1988 definiu como sendo integralmente do estado de origem o ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, esse tipo de comercialização praticamente não existia, e a internet era algo muito incipiente. Atualmente o cenário é muito diferente daquele vivenciado duas décadas atrás e a tendência, para a venda a consumidor final, é a consolidação cada vez maior da sistemática do e-commerce, em substituição ao sistema convencional de comércio. A situação preocupa de forma unânime todas as unidades federadas, tendo em vista que as operações realizadas a título de faturamento direto nem sempre são alcançadas pela tributação de algum dos estados envolvidos - remetente e aquele no qual se encontra o consumidor - apresentando-se como mais uma forma de sonegação de impostos, causando distorção na arrecadação do ICMS e ocasionando perda para ambos os estados. A alternativa encontrada que apresentou maior segurança jurídica para a adoção de medidas a respeito da matéria foi a de que o imposto seja repartido entre as unidades federadas de origem e do destino, assim como ocorre nas operações interestaduais realizadas através dos meios tradicionais de comercialização.” Disponível no site da Câmara dos Deputados <www.camara.gov.br>, acessada em 04/11/2014.

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

As propostas tramitaram em conjunto e o texto consolidado sob o nº 113/2011 foi aprovado e encaminhado à Câmara dos Deputados em 09/07/2012³²³, com a intenção de assim alterar a redação dos incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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

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

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

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; (...)

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

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

³²³ Conforme documento disponível no site do Senado Federal <<http://legis.senado.gov.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/111501.pdf>>. Acesso em 02/07/2013.

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

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

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

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

Também está em trâmite na Câmara dos Deputados a PEC nº 282, de 2013, apresentada pelo Deputado Francisco Escórcio, do estado do Maranhão. Pretende-se que o tributo incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais seja repartido entre os estados de destino e de consumo, independentemente da qualificação do destinatário final como contribuinte ou não do imposto. O projeto também aguarda apreciação pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania³²⁴.

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

³²⁴ Segundo informação obtida no site da Câmara
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=582570>> . Acesso em 07/10/2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos concedidos sem autorização do Confaz e fixação de prazos para a manutenção dos benefícios;
- b) divisão do ICMS nas vendas interestaduais destinadas a não contribuintes;
- c) redução gradual das alíquotas do ICMS;
- d) implantação da Resolução nº 13/2012 – guerra dos portos;
- e) aprovação de lei complementar que afaste a aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- f) adoção de novos critérios de atualização monetária e fixação de juros na correção das dívidas dos estados e municípios com a União;
- g) criação de fundos para que a União compense as perdas decorrentes da redução gradual das alíquotas interestaduais, da implementação da resolução nº 13/2013 e da repartição do ICMS nas vendas a não consumidores; e
- h) criação de planos de desenvolvimento regional pela União.

Apesar da recomendação de que os projetos de leis complementares, de resoluções do Senado Federal e de emendas constitucionais sobre as questões federativas fossem apreciados de forma conjunta para que as perdas de alguns estados em uma questão fossem compensadas em outra matéria, os projetos tramitam separadamente e encontram-se em fases distintas³²⁵. É certo que a solução definitiva das guerras fiscais entre os estados depende de reflexões sobre o próprio federalismo brasileiro, conscientes das enormes desigualdades materiais entre seus participantes.

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

³²⁵ Em 25 de novembro de 2014, foi aprovada a Lei Complementar nº 148, que altera o indexador das dívidas dos estados e municípios com a União. Os débitos, antes corrigidos com base no Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna (IGP-DI) acrescido de juros de 6% (seis por cento) a 9% (nove por cento) ao ano, passam a ser corrigidos pela taxa básica de juros Selic ou pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (IPCA) mais juros de 4% (quatro por cento) ao ano, o que for menor.

Entendemos que essa alteração depende efetivamente de mudança do texto constitucional, considerando-se que a Constituição Federal de 1988 tratou expressamente da tributação pelo ICMS das operações interestaduais.

Ainda assim, devemos salientar que a mudança constitucional apresentará desafios à fiscalização pelos estados, ainda que a responsabilidade tributária seja atribuída aos vendedores e o regime de substituição tributária seja utilizado, tendo em vista que o comércio eletrônico envolve vendedores de diversos portes e grande variedade de mercadorias³²⁶.

Em relação às grandes redes que atuam no ambiente virtual, é indispensável que a atribuição de responsabilidade tributária seja acompanhada de lei complementar que, com base no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, defina o estabelecimento vendedor e o domicílio do destinatário nas transações realizadas pela internet, evitando-se conflitos de competência.

Quanto aos negócios realizados por contribuintes de menor porte, devem ser estudadas medidas como as adotadas pelo estado de São Paulo por meio da Portaria CAT nº 156/2010 e da Lei nº 13.918/2009, de atribuição de responsabilidade solidária e dever de prestar informações às empresas prestadoras de serviço de tecnologia de informação e de intermediação financeira.

Recomenda-se também a implantação de sistemas de compensação entre os estados e o Distrito Federal para que o recolhimento do imposto possa ser realizado ao estado de origem, cabendo a ele o repasse dos recursos ao estado de destino³²⁷. Nesse caso, é aconselhável a uniformização das alíquotas internas para facilitar a repartição do imposto entre os estados.

Por último, importante salientar que as disputas entre os estados em torno do comércio eletrônico envolve também a concessão unilateral de incentivos relativos ao ICMS para a atração dos empreendimentos virtuais. Essa questão, assim como a guerra fiscal clássica e a guerra dos portos, depende da aprovação da Proposta de Súmula

³²⁶ Conforme os dados colhidos pelo E-bit, a categoria mais vendida no *e-commerce* em 2003 foi a de moda e acessórios, com varejo pulverizado envolvendo muitos fornecedores.

³²⁷ O sistema da nota fiscal eletrônica, adotado por todos os estados da federação, permite o rápido e eficiente controle das operações interestaduais, facilitando a operacionalização das câmaras de compensação. Cf. CARVALHO, Osvaldo Santos de. MENDONÇA, Marcelo Amaral Gonçalves de. O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil: melhorar o ICMS ou criar um IVA amplo? Perspectivas para uma reforma tributária. In: MOREIRA, André Mendes [et al.]. O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 982-983.

Vinculante nº 69, pelo Supremo Tribunal Federal, e da redução gradual das alíquotas interestaduais para todas as operações, privilegiando-se o estado de destino.

CONCLUSÕES

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, em desacordo com a Constituição Federal e com a Lei Complementar nº 24/1975.

Para não suportar o custo dos incentivos concedidos unilateralmente, muitos estados passaram a glosar os créditos aproveitados pelos destinatários das mercadorias. Além dessa hipótese clássica da guerra fiscal relativa à concessão unilateral de benefícios relativos ao ICMS e à glosa dos créditos pelo estado destinatário, foi introduzida a guerra dos portos, disputa na qual alguns estados concedem incentivos aos importadores para atraírem o fato gerador do imposto incidente sobre a importação.

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.

A legislação tributária não acompanhou essa mudança na realidade econômica, sendo crescentes as divergências entre os estados da Federação quanto à tributação das vendas interestaduais realizadas no ambiente virtual. Isso porque a Constituição Federal de 1988 adotou o parâmetro de origem para a tributação das operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, sendo o devido o imposto na íntegra ao estado de origem.

As unidades federativas que figuram preponderantemente como consumidoras nas operações realizadas no ambiente virtual aduzem que o expressivo crescimento nas vendas

realizadas por meios remotos acarreta transferência de arrecadação tributária dos estados consumidores para os estados produtores. Com base em tal alegação, esses estados editaram legislações estaduais e celebraram o Protocolo ICMS nº 21/2011 para exigir o recolhimento de “adicional do imposto” na entrada da mercadoria em seus territórios.

Esse adicional corresponde à diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual, já cobrada nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes. Os estados signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011 pretendem que o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto também seja repartido entre os estados de origem e de destino, em contrariedade ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição Federal.

A nova exigência tributária viola os princípios do pacto federativo, da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da vedação à discriminação em razão da procedência ou destino dos bens e serviços, da liberdade de tráfego e da livre concorrência.

Diante da flagrante inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade das Leis nºs 6.041/2010 e 9.582/2011, respectivamente, dos estados do Piauí e da Paraíba, que instituíam a exigência do adicional de imposto naqueles estados. O Protocolo ICMS nº 21/2011 também foi declarado inconstitucional, no julgamento realizado pela Corte Suprema em 17 de setembro de 2014.

Até o momento, os estados não chegaram a uma composição, como a alcançada pela edição do Convênio ICMS nº 51/2000, que solucionou a questão dos veículos automotores novos faturados diretamente pelas montadoras e importadoras a consumidores finais. Tampouco houve alteração na legislação complementar, realizada para a repartição do imposto nas prestações de serviços de comunicação não medidos cobrados por período definido.

Além da possibilidade de celebração de convênio entre os estados, apontam-se como soluções infraconstitucionais a equiparação do consumidor virtual a contribuinte, nas operações de compra e venda contratadas pela internet, ou a criação de ficção jurídica considerando que os estabelecimentos virtuais possuem filiais em cada estado de consumo. No entanto, considerando-se que a Constituição brasileira prevê expressamente a repartição tributária nas operações interestaduais, entendemos que alterações nessa sistemática dependem de mudança no texto constitucional.

A PEC nº 197/2012 propõe que as operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais do imposto sejam tributadas da mesma forma,

independentemente da qualificação do destinatário como contribuinte ou não do imposto. Deve-se ressaltar que a alteração enfrentará desafios para ser efetivada, já que o comércio eletrônico envolve fornecedores de diversos portes e ampla gama de mercadorias. Nesse sentido, devem ser estudadas medidas que assegurem a efetividade e a neutralidade na tributação dessas transações.

Entendemos que as atuais regras de tributação não se mostram adequadas à nova realidade trazida pelo comércio eletrônico e acentuam as distorções na arrecadação do ICMS ao favorecer os estados que hoje concentram os estabelecimentos virtuais, em detrimento daqueles onde ocorre o consumo. Entretanto, a situação não pode ser combatida pela exigência inconstitucional de adicional de imposto.

Deve-se ressaltar que a demora na solução desta guerra pode inclusive prejudicar os estados produtores, pois alguns estados já concedem unilateralmente benefícios para atrair os estabelecimentos virtuais para seus territórios. E a outorga ilegítima de incentivos sequer pode ser revidada pela glosa dos créditos, visto que os destinatários são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, que, portanto, não possuem direito ao crédito do imposto cobrado na operação antecedente.

As propostas de alteração da repartição constitucional do imposto devem almejar a composição entre os estados e o Distrito Federal, sem prejudicar o desenvolvimento do comércio eletrônico. Devem ser analisadas alternativas para que os estabelecimentos que realizem vendas pela internet não sejam onerados de forma demasiada, aniquilando-se as vantagens trazidas pela inovação tecnológica.

Por fim, importante salientar que os conflitos entre os estados estão intimamente ligados e possuem raízes comuns. As disputas relativas ao ICMS devem ser resolvidas de forma conjunta, não sendo recomendável a adoção de medidas paliativas como a introduzida pela Resolução ICMS nº 13/2012, que gera maiores complexidades no sistema tributário e fragiliza ainda mais a federação e a segurança jurídica necessária à atração de investimentos.

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.

BIBLIOGRAFIA

ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A natureza jurídica dos créditos do ICMS. Revista Dialética, São Paulo, nº 75, 2001, pp. 109-116.

AFONSO DA SILVA, José. Curso de direito constitucional positivo. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

AFONSO DA SILVA, Virgílio (Org.). Interpretação constitucional. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, n. 1, 2003, pp. 607-630.

_____. O STF e o controle de constitucionalidade: deliberação, diálogo e razão pública. Revista de Direito Administrativo n. 250, 2009, pp. 197-227.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: modelo, aspetos e contribuições de sua aplicação. 4ª ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. O comércio eletrônico evolui e consolida-se no mercado brasileiro. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 40, n. 4, 2000, pp. 94-102.

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Conflitos entre entes federativos: atuação do Supremo Tribunal Federal no regime da Constituição de 1988. In: MORAES, Alexandre de (Org.). Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 217-234.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Comércio eletrônico: importação, exportação, estabelecimento virtual – Atos mercantis – conflitos. Palestra proferida no XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 81, 2000, pp. 64-83.

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. ICMS no *E-commerce* e o Protocolo ICMS nº 21/2011 – Permanecem as inconstitucionalidades. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 193, 2011, pp. 7-12.

ARAÚJO, Maria Ivany Gomes. Análise dos aspectos conceituais e da carga tributária nas transações do comércio eletrônico: o caso do ICMS. Dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

ARZUA, Heron. ICMS - caráter nacional - guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 1998, pp. 206-216.

_____. Reforma tributária e finanças estaduais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 1997, pp. 101-105.

_____. Incentivos fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – A questão do direito adquirido das empresas. Revista Dialética do Direito Tributário, São Paulo, n. 73, 1996, pp. 136-143.

ASOREY, Rubén O. El impacto del cibercomercio em los principios fiscales y em libertad de comercio. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro; TORRES, Heleno Taveira (Org.). Impuestos sobre el comercio internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, pp. 837-865.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 11-12, 1985, pp. 99-123.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 19-20, 1981, pp.7-19.

_____. Princípio federal – rigidez constitucional e Poder Judiciário. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v.3. São Paulo: RT, 1980.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 42, 2002, pp. 100-114.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Anotada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROS, Maurício. O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 193, 2011, pp. 93-111.

_____. Breves reflexões sobre o ICMS no comércio eletrônico. GAIA, Fernando Antonio Cavanha (Coord.); ANDRADE, José Maria Arruda de. Cadernos de Direito Empresarial n. 9, São Paulo, 2013, pp. 7-44.

BARTACHINI, Eliana Maria B. e outros. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal. Mesa de debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, 2002, pp. 127-139.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS e comércio de ‘mercadorias’ intangíveis via internet. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 88, 2003, pp. 66-72.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, v. 5, 2004, pp. 203-219.

_____. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In BRAGA, Carlos (Org.); CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal – questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, pp. 345-357.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca Metodologia da pesquisa jurídica – Teoria e Prática da monografia para os cursos de Direito. 5ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica, 3ª ed. rev. São Paulo: Edipro, 2005.

_____. Teoria do Ordenamento Jurídico, 10ª ed. Brasília: UNB, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 23, 2009, pp. 402-409.

_____. Da natureza jurídica do crédito do ICM. Ltr Suplemento Tributário, São Paulo, n. 69/80, 1980, pp. 327-334.

_____. IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado (IVA). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 343-350.

_____. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Grandes questões atuais do direito tributário. 4ª vol. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 111-124.

_____. A Lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 63, 2000, pp.81-99.

_____. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 6, 1996, pp. 69-73.

_____. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, 1994, pp. 86-106.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Emenda nº 33/2011 à Constituição de 1988 e a teoria das normas constitucionais inconstitucionais. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 323-331.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Aspectos atuais de guerra fiscal no âmbito administrativo bandeirante – rediscussões sobre ICMS. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 331-346.

_____. *Tributação no comércio eletrônico: à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 1, n.1, 1998, pp. 21-45.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, pp. 191-222.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a progressividade do IPTU*. Curitiba: Juruá, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais. Competência dos tribunais superiores para fixá-la – questões conexas. In:

FERRAZ JR., Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. Efeitos *ex nunc* e as decisões do STJ. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2009, pp. 35-74.

CARVALHO, Ivan Lira de. A tributação das operações realizadas por meio eletrônico. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 50, 2003, pp. 165-178.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Guerra fiscal.com. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 909-940.

_____. Reflexão sobre a possibilidade de uniformização da legislação do ICMS por meio de lei complementar nacional. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Org.). ICMS: questões atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 323-352.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. MENDONÇA, Marcelo Amaral Gonçalves de. O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil: melhorar o ICMS ou criar um IVA amplo? Perspectivas para uma reforma tributária. In: MOREIRA, André Mendes [et al.]. O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 971-994.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Direito tributário - linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. O emprego de documentos eletrônicos na constituição do fato jurídico tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). Direito tributário eletrônico. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 11-23.

_____. "Guerra fiscal" e o princípio da não cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, 2006, pp. 7-23.

_____. ICMS – incentivos – conflitos entre estados – interpretação. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 66, 1997, pp. 91-110.

_____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do ICM. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária / Resenha Tributária, 1978, pp. 323-358.

_____. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 23-94.

CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta de. Ciberespaço: conceito e tributação do serviço de provimento de acesso. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 85, 1999, pp. 250-278.

CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org). Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. ICMS no comércio eletrônico. São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. A incidência do ICMS sobre as operações internas e interestaduais de vendas de mercadorias realizadas eletronicamente. Dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

CHIESA, Clélío. ICMS - tributação das operações interestaduais - comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 36-51.

_____. ICMS. Aspectos controversos do comércio eletrônico e o Protocolo n. 21/2011. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 265-283.

COAGUILA, Carlos Alberto Soto. O comércio eletrônico no Direito Peruano. Tradução de BINI, Edson L. M. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); FILHO, Adalberto Simão. Direito &

Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 185-203.

COCKFIELD, Arthur. The law and economics of digital taxation: challenges to traditional tax laws and principles. Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdã, v. 56, n. 12, 2002, pp. 606-613.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito de aproveitar o ICMS devido pelo contribuinte que recebeu de outro estado mercadorias com incentivo declarado inconstitucional (Parecer). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 197, 2012, pp. 158-162.

_____. Curso de direito tributário brasileiro, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 101-120.

COELHO, Fábio Ulhoa. Representação comercial: globalização e internet. Revista da ESMAPE – Escola Superior da Magistratura de Pernambuco, vol. 6, n. 13, Recife, 2001, pp. 141-152.

CONTI, José Maurício. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.); CONTI, José Maurício. Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais. Curitiba: Conceito Editorial, 2010, pp. 39-56.

_____. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 907-915.

_____. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1078-1094.

_____. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o imposto sobre serviços. Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, pp. 7-12.

_____. Guerra fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 9-11.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação Brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 10, n. 42, 2002, pp. 85-100.

_____. Federalismo & ICMS – reflexos tributários. 1ª edição. 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2002.

COSTA, Rafael Santiago. Não incidência de ICMS – substituição tributária sobre operações de venda direta de veículos automotores a consumidor final. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 149, 2008, pp. 55-62.

CRUZ, Diniz Ferreira da. Do imposto sobre vendas e consignações. São Paulo: José Bushatsky, 1963.

CUSTÓDIA FILHO, Ubirajara. Os conflitos entre marcas e nomes de domínio de internet no direito brasileiro. In Internet: O Direito na era virtual. SCHOUERI, Luís Eduardo (Org). Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 83-93.

DE LUCCA, Newton. Títulos e contratos eletrônicos: o advento da informática e suas consequências para a pesquisa jurídica. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); SIMÃO FILHO, Adalberto. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 29-126.

_____. Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 131-169.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 116-142.

_____. Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

EICKER, Klaus. Local tax court holds that a server qualifies as a permanent establishment. International transfer pricing journal, Amsterdã, v. 9, n. 3, 2002, pp. 98-99.

ELALI, André. Incentivos fiscais internacionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FARIA, José Eduardo Campos de Oliveira. Informação e democracia na economia globalizada. In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 15-25.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Federalismo simétrico e assimétrico: o ajuste da distribuição de competências e de recursos entre união, estados e municípios em face das vicissitudes de um estado moderno. In: XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional – 10 anos de Constituição – uma análise. São Paulo: Celso Bastos, 1998.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275-285.

_____. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. Efeitos *ex nunc* e as decisões do STJ. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2009, pp. 1-34.

_____. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Zona Franca de Manaus. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1095-1106.

_____. A liberdade como autonomia recíproca de acesso à informação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 241-247.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do Federalismo Fiscal. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, ano 1, nº 2, 1998, pp. 97-104.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Informe-se. Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES, Rio de Janeiro, n. 4, 2000.

FORGIONI, Paula Andrea. Apontamentos sobre aspectos jurídicos do e-commerce. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 40, n. 4, 2000, pp.70-83.

_____. Nome do domínio e título de estabelecimento: nova função para um antigo instituto. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); SIMÃO FILHO, Adalberto. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 507-518.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004, pp. 137-162.

GASPAR, Thais. O estabelecimento empresarial virtual e o sujeito ativo da relação jurídica tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela internet. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás, Goiás, v. 27, 2012, pp. 97-129.

GERMANO, Livia de Carli. A tributação de músicas e vídeos comercializados na internet e entregues via download e streaming. Revista de Direito Tributário Atual n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 440-454.

GIULIANI, Federico Maria. Técnicas de comercio electrónico y nociones de organización estable. In: UCKMAR, Victor (Org.); ALTAMIRANO, Alejandro; TORRES, Heleno Taveira. Impuestos sobre el comercio internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, pp. 890-904.

GLANZ, Semy. Contratos eletrônicos. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, São Paulo, v.3, n.7, 2000, pp.15-22.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Críticas à discriminação de rendas tributárias e à federação brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.8, n.35, 2000, pp. 66-90.

GRAU, Eros Roberto. O direito posto e o direito pressuposto. 8ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Aspectos tributários do comércio eletrônico. In: UCKMAR, Victor (Org.); ALTAMIRANO, Alejandro; TORRES, Heleno Taveira. Impuestos sobre el comercio internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, pp. 867-888.

_____. Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 163-186.

_____. Estabelecimento tributário e sites na internet. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); SIMÃO FILHO, Adalberto. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Bauru: EDIPRO, 2001, pp. 299-314.

_____. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Comércio exterior e novas realidades: problemas emergentes. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 44, 1999, pp.116-137.

JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS. In: Internet: O direito na era virtual. SCHOUERI, Luís Eduardo (Org). Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 279-294.

JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário: princípio constitucional da não-cumulatividade. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Org.). ICMS: questões atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 283-303.

JORGE JÚNIOR, Alberto Gosson. Aspectos da formação e interpretação dos contratos eletrônicos. Revista do Advogado nº 115, São Paulo, 2012, pp. 7-17.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KHAIR, Amir Antonio. Avaliação do impacto de mudanças nas alíquotas do ICMS nas transações interestaduais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2011. Disponível em <http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/5099/Avalia%C3%A7%C3%A3o%20do%20impacto%20de%20mudan%C3%A7as%20nas%20al%C3%ADquotas%20do%20ICMS%20nas%20transa%C3%A7%C3%B5es%20interestaduais.pdf?sequence=1>>. Acesso em 14/11/2014.

KRAKOWIAK, Leo; KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 55-76.

KUBOTA, Luis Claudio; MILANI, Daniele Nogueira. Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil. 1585 – Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2011. 34 p. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 29/01/2014.

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, pp. 39-53.

LAU, Collin; HALKYARD, Andrew. From e-commerce to e-business taxation. Asia-Pacific Tax Bulletin, v. 2, n. 5/6, 2003, pp. 2-13.

LEONARDI, Marcel. Internet e regulação: o bom exemplo do marco civil da internet. Revista do Advogado nº 115, São Paulo, 2012.

LONGO, Carlos Alberto. Controvérsias sobre o ICM no comércio interestadual: uma resenha. Revista Pesquisa e Planejamento Econômico vol. 11, nº 1, Rio de Janeiro, 1981, pp. 229-250.

LOPREATO, Francisco Luiz C. Taxação no comércio eletrônico. Texto para discussão IE/UNICAMP n. 108. Campinas, 2002.

LORENZETTI, Ricardo Luis. Contratos eletrônicos. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); FILHO, Adalberto Simão. Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 541-594.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na internet. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.5 9, 2000, pp.75-94.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Curso de direito tributário. 34^a ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Segurança jurídica e lei complementar. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 152, 2008, pp. 103-113.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 84-101.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Guerra fiscal e efeitos das decisões do STF. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). Grandes questões atuais do direito tributário. 16º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 167-181.

MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Exigência do imposto nas operações interestaduais decorrentes de vendas pela Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 188, 2011, pp. 129-136.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. *Temas atuais de Direito Tributário*. *Revista do Advogado* nº 118, São Paulo, 2012, pp. 61-71.

_____. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 477 - 490.

_____. Política municipal de incentivos fiscais e financeiros – Limites da Constituição e da Lei de responsabilidade fiscal – Autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 186, 2011, pp. 129-131.

_____. Incentivos onerosos e não onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.); CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Curitiba: Conceito Editorial, 2010, pp. 27-37.

_____. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, 2005, pp. 134-144.

_____. Reforma tributária. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 5, 2004, pp. 171-189.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 41-70.

_____. Incentivos fiscais do Estado do Mato Grosso do Sul – Prática usual em todas as unidades federativas – Aspectos jurídicos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 52, 2000, pp. 131-146.

_____. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 1-23.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 79, 2002, pp. 7-18.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

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

_____. Taxation of electronic commerce in developing countries. Georgia State University, Atlanta, 2001. Disponível em <
http://aysps.gsu.edu/isp/files/ISP_CONFERENCES_BIRD_CONFERENCE_MCLURE.pdf>. Acesso em 30/08/2013.

MEDEIROS, André Antonio A. de. Reflexos políticos da derrocada do federalismo fiscal. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 47, nº 185, 2010, pp. 235-46.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. ICMS – Guerra fiscal – advocacia e STF (Súmula vinculante e modulação de efeitos). Temas atuais de Direito Tributário. Revista do Advogado nº 118, São Paulo, 2012, pp. 72-81.

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

_____. ICMS: teoria e prática. 12.ed. São Paulo: Dialética, 2012.

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

_____. Os convênios de ICMS antes e depois da Emenda 33/2001. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ICMS e a EC 33. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 123-138.

_____. Impacto sobre consumo. Mesa de debates “F”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 81, 2002, pp. 103-119.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 234-259.

MENDES, Rodrigo Octávio Broglia. A empresa em rede: a empresa virtual como mote para reflexão no Direito Comercial. Revista do Advogado nº 115, São Paulo, 2012, pp. 129-135.

MIGUEL, Luciano Garcia. As alterações tecnológicas na internet e os conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS. In: MOREIRA, André Mendes [et al.]. O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 759-776.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In BRAGA, Carlos (Org.); CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando

Facury. Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, pp. 327-344.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O fato gerador do ICM. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária / Centro de Extensão Universitária, 1978, pp. 25-108.

MOREIRA, Gilberto Ayres. A guerra fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 85, 2002, pp. 235-250.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Estudos e pareceres n. 5. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 917-932.

_____. Internet e competência tributária. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA NETO, Miguel. Os documentos eletrônicos utilizados como meio de prova para a constituição de título executivo extrajudicial e judicial. In internet: o direito na era virtual. SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 17-38.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. ICMS: evolução recente e guerra fiscal. Textos para discussão, Brasília, IPEA, n. 402, 1996.

PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos fiscais e o desenvolvimento econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1111-1124.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. O federalismo assimétrico. São Paulo: Plêiade, 1998.

RAMOS, Elival da Silva. Controle de constitucionalidade no Brasil: perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010.

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, pp. 1063-1076.

_____. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. Cadernos Fórum Fiscal nº 10. Brasília, 2009. Disponível em < http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas >. Acesso em 10/11/2014.

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, pp. 295-309.

ROTHMANN, Gerd Willi. Guerra fiscal dos Estados na (des)ordem tributária e econômica da Federação. In CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de (Coord.); FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín; SILVA, Adermir Ramos da. Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: Direito Tributário. São Paulo: MP, 2010, pp. 331-352.

SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). Grandes questões atuais do direito tributário. 15º vol. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 43-60.

_____. O ICMS e a delegação de competência legislativa ao Confaz. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 2, n. 6, São Paulo, 1994, pp. 81-86.

_____. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 112, 2005, pp. 16-31.

_____. O direito tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, pp. 402-417.

SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In BRAGA, Carlos (Org.); CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal – questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, pp. 285-302.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Imposto de renda e o comércio eletrônico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 39-55.

SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da. Perspectivas da regulamentação da internet no Brasil – uma análise social e de direito comparado. In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 143-171.

SILVEIRA, MARIANA C. Avanços recentes do comércio eletrônico nos Estados Unidos e no México. In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 27-37.

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

SOARES, Paulo Eduardo Ribeiro. A guerra fiscal e a concessão irregular de benefícios fiscais. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Org.). ICMS: questões atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 258-281.

SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 72, 1963, pp. 1-22.

_____. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, vol. 16, 1949, pp. 1-18.

_____. Imposto de consumo na Constituição Federal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 11, 1948, pp. 93-110.

SOUSA, Rubens Gomes; CANTO, Gilberto de Ulhôa. O imposto sobre vendas e consignações no sistema tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956.

SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do ICM. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária / Resenha Tributária, 1978, pp. 235-256.

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

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

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Tradução de Luiz Dória Furquim. Colaboração de Roman Matthias Seer. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012.

_____. A hipótese do ICMS sobre operações mercantis na Constituição e a solução de conflitos normativos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 321-342.

_____. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 84, 2002, pp. 50-69.

_____. Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 72, 2001, pp. 88-93.

_____. CALIENDO, Paulo. Regime tributário do comércio eletrônico no Brasil. *Interesse Público* nº 33, Sapucaia do Sul, 2005, pp. 169-194.

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

TUCCI, José Rogério Cruz. Eficácia probatória dos contratos celebrados pela internet. In: DE LUCCA, Newton (Coord.); FILHO, Adalberto Simão. *Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 314-319.

UCKMAR, Victor. Tributário do comércio eletrônico. Atualidades e perspectivas. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 249-257.

_____. A relevância tributária do comércio eletrônico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1215-1231.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, s/d.

VARSAÑO, Ricardo. *Fazendo e desfazendo a Lei Kandir*. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013. Disponível em <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=38012517>. Acesso em 15/02/2014.

_____. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas. Brasília: IPEA, n. 15 (ou 500), 1997, pp. 13-18.

_____. A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. Texto para discussão n. 382. Brasília: IPEA, 1995. 34 p. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 29/01/2014.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Tributação do comércio eletrônico internacional. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária "modulação" dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 157, 2008, pp. 7-26.

VILLAMIZAR, Francisco Reyes. Comércio eletrônico – recentes avanços jurídicos na Colômbia. In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 55-114.

VITA, Jonathan Barros. O ICMS no comércio eletrônico pós-protocolo Confaz 21/2011: uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento. Revista de Direito Tributário Atual n. 27. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 426-39.

WALD, Arnaldo. Um novo direito para a nova economia: os contratos eletrônicos e o Código Civil. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 9-30.

WIELEWICKI, Luís. Contratos e internet – Contornos de uma breve análise. In SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos da (Org.); WAISBERG, Ivo. Comércio eletrônico. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo/ Revista dos Tribunais, 2001, pp. 191-209.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Federação e sistema tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Sistema brasileiro e a crise atual. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 82-92.

ACESSO ELETRÔNICO

Brasil. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 36, de 2006. Dá nova redação ao inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, para estender a aplicação da alíquota interestadual do ICMS às operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em 02/07/2013.

Brasil. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 31, de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Disponível em <www.camara.gov.br>. Acesso em 05/11/2014.

Brasil. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 227, de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional quanto às Operações Interestaduais de Comércio Eletrônico e dá outras providências. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em 11/11/2014.

Brasil. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 56, de 2011. Altera o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas operações e prestações de serviços interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em 02/09/2014.

Brasil. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 103, de 2011. Altera o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas operações e prestações de serviços interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em 02/07/2013.

Brasil. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 113, de 2011. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto

sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em 02/07/2013.

Comission of the European Communities. Communication from the Comission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Comittee. Electronic Commerce and indirect taxation. COM (1998) 374. Disponível em <http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=132779>. Acesso em 29/10/2014.

_____. Council Directive 2002/38/EC. VAT arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. 2002. Disponível em <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/e-services/index_en.htm>. Acesso em 29/10/2014.

_____. Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market – Directive on electronic commerce. 2000. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000L0031:EN:HTML>>. Acesso em 14/10/2013.

E-BIT. 29ª edição do Webshoppers. Disponível em <<http://www.ebitempresa.com.br/webshoppers.asp>> Acesso em 17/08/2014.

Estados Unidos da América. Resolução nº 124 do Congresso norte-americano. Disponível em <<https://www.congress.gov/113/bills/hjres124/BILLS-113hjres124ih.pdf>>. Acesso em 11/11/2014.

Global Information Infrastructure Commission. E-commerce taxation principles: a GIIP Perspective. GIIC Focus, 2000. Disponível em <<http://www.giic.org/focus/ecommerce/ectax.asp>>. Acesso em 04/12/2013.

IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD. Acesso à Internet e Posse de Telefone Móvel Celular para Uso Pessoal 2011. Disponível em

<ftp://ftp.ibge.gov.br/Acesso_a_internet_e_posse_celular/2011/PNAD_Inter_2011.pdf>.

Acesso em 22/06/2013.

Procuradoria da Fazenda Nacional. Parecer nº 1.753, de 23 de outubro de 2014. Disponível em <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>>. Acesso em 05/12/2014.

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Taxation and Electronic Commerce – implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. 2001.

Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>.

Acesso em 13/02/2014.

_____. Electronic commerce: taxation framework conditions. A report by the committee on fiscal affairs. 1998. Disponível em <

<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 29/01/2014.

_____. Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação da renda e do capital. 1998.

Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em 11/11/2014.

_____. Harmful Tax Competition – an emerging global issue. 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>> Acesso em 05/11/2014.

Santos. A Tribuna de Santos. Publicado em 11 de novembro de 2014. Disponível em <<http://www.atribuna.com.br/porto-mar/despachante-alerta-para-fuga-de-cargas-do-porto-de-santos-1.414096?ot=br>>. Acesso em 02/12/2014.

UNCITRAL – United Nations Commission on International Trade Law. Model Law on Electronic Commerce with guide to enactment. 1996. Disponível no site <<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf>> Acesso em 14/10/2014.

_____. *Model Law on Electronic Signatures and Guide of Enactment*. 2001. Disponível no site <<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf>> Acesso em 14/10/2014

United States Reports. Cases adjudged in the Supreme Court at October Term, 1991. Volume 504. Quill Corp. v. North Dakota 504 U.S. 298 (1993). Disponível em <<http://www.supremecourt.gov/opinions/boundvolumes/504bv.pdf>>. Acesso em 04/11/2014.

US-EU Joint statement on electronic commerce. Washington, 1997. Disponível no site <http://1997-2001.state.gov/www/regions/eur/eu/971205_useu_js_electronic.html>. Acesso em 11/11/2014.