

## COMÉRCIO ELETRÔNICO: A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS Nº21<sup>1</sup>

Bruna Danilevicz<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente trabalho tem por objeto o estudo da tributação no *e-commerce*, ou comércio eletrônico, mais especificamente do ICMS sobre as operações interestaduais. Apresenta aspectos gerais sobre o imposto, a fim de analisar as regras trazidas pelo Protocolo ICMS nº 21, da CONFAZ, o qual determina novos critérios para a sua aplicação nas operações realizadas de modo não presencial – sendo o comércio eletrônico uma hipótese dessa modalidade. Este trabalho analisa e relaciona o disposto no Protocolo com a Constituição Federal. Através desta comparação, averigua-se a possibilidade do Protocolo dispor sobre o ICMS nas relações interestaduais, analisando a sua (in) constitucionalidade - uma vez que cria uma nova hipótese de incidência para o tributo -, demonstrando, assim, que suas disposições ferem princípios e regras constitucionais.

**Palavras-Chave:** Tributário. ICMS. Comércio eletrônico. E-commerce. Protocolo ICMS nº 21. Constitucionalidade.

### 1 Introdução

O presente estudo tem como tema a tributação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) no comércio eletrônico, tendo como objetivo, mais precisamente, avaliar a questão da constitucionalidade do denominado Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, que estabeleceu novas regras atinentes à tributação no tocante às operações interestaduais realizadas de modo não presencial – gerando controvérsia, assim, entre intérpretes, aplicadores do Direito, membros do Poder Executivo e do Legislativo, de todo o país.

O trabalho tem como ponto de partida o estudo do ICMS em si, analisando desde seus aspectos gerais, como o seu contexto histórico e competência, até às questões mais peculiares, como sua regra-matriz e sua aplicação nas operações interestaduais.

Do cotejo do texto constitucional e da Lei Complementar nº 87, também conhecida como “Lei Kandir”, pode-se extrair que o ICMS possui cinco possibilidades de regra-matriz, uma vez que há cinco aspectos materiais e bases de cálculos diferentes, implicando, assim, em

---

<sup>1</sup> Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Aprovação com grau máximo pela banca examinadora, composta pelos professores Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira (orientador), Wremir Scliar e Cláudio Lopes Preza Júnior, em 03 de julho de 2013.

<sup>2</sup> Acadêmica de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: bruna.danilevicz@acad.pucrs.br.

impostos distintos. Este trabalho apresenta, contudo, apenas o ICMS relativo às operações de circulação de mercadoria, sendo justamente isto o núcleo da primeira parte, sendo possível observar que o aspecto material do mesmo se satisfaz com a saída da mercadoria do estabelecimento, e, assim, o contribuinte deverá o tributo para o respectivo Estado onde estiver situado o estabelecimento. Apresenta-se, ainda, a situação das operações interestaduais, ou seja, que envolvem mais de um ente federado, e como ocorre a tributação do ICMS nesta hipótese, quando realizada de modo não presencial.

A parte seguinte trata do Protocolo ICMS nº 21, do CONFAZ, que impôs novos limites e regras à tributação do ICMS quando realizada operação por meio não presencial – telemarketing, showroom ou comércio eletrônico. Num primeiro momento, aborda-se o *e-commerce*, conceituando-o e apresentando o problema decorrente das operações interestaduais quando o destinatário localizado em outro ente federado for consumidor, e, portanto, não contribuinte do ICMS, uma vez que é possível extrair do texto constitucional e do aspecto material da regra-matriz que o imposto é devido apenas ao Estado de origem da mercadoria.

Em seguida, tendo como objetivos metodológicos a análise da Constituição Federal, da doutrina e da jurisprudência, o estudo parte para análise, descrição e relacionamento do conteúdo do Protocolo ICMS nº 21, com a Constituição Federal, abordando a questão da constitucionalidade ou não da forma jurídica utilizada (Protocolo editado pelo CONFAZ), apresentando os princípios e dispositivos constitucionais que o mesmo deixou de observar, como, por exemplo, a legalidade e a anterioridade.

Analisa-se, por fim, decisão judicial estadunidense e Projeto de Lei do mesmo país, sobre a tributação interestadual no comércio eletrônico, a fim de ilustrar um possível norte para a Corte e para os legisladores brasileiros.

## **2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES (ICMS)**

### **2.1 ASPECTOS GERAIS DO ICMS**

O imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem como antecessor o “ICM” - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias -, que estava previsto no artigo 24, inciso II, da Constituição Federal de 1967<sup>3</sup>, e tinha como única hipótese de incidência as operações mercantis. O próprio ICM, na verdade, como destaca Hugo de Brito Machado, “nada

---

<sup>3</sup> Art 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações/IVC, de competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda 18/1965<sup>4</sup>, e sua grande inovação, comparando ao seu antecessor IVC, foi a introdução do princípio da não-cumulatividade.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a ser denominado de ICMS, abrangendo, assim, não só as operações mercantis, como também os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, com o objetivo de promover a descentralização do poder central, sendo um tributo de competência estadual, que encontra respaldo no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal<sup>5</sup>.

Observe-se, ainda, a possibilidade de incidência deste imposto sobre as mercadorias advindas do exterior - por pessoas físicas ou jurídicas -, mesmo quando for bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento; sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação lá tenha se iniciado; e sobre a entrada no Estado de destino de petróleo e energia elétrica – quando não com a finalidade de comércio ou indústria.

No tocante à legislação, a sua principal fonte de regulamentação é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como “Lei Kandir”, que é pertinente à todos os 26 Estados e ao Distrito Federal. Entre suas disposições estão a estrutura geral do ICMS, bem como a definição de quem são os contribuintes, o fato gerador, a base de cálculo e diversas informações já previstas na Constituição Federal. Em nível estadual, as Leis Ordinárias dos Estados regulam as operações, observando sempre, no entanto, o disposto tanto na Constituição, quanto na Lei Complementar nº 87, havendo, assim, uma restrição da autonomia dos Estados no momento da instituição do tributo ao previsto nessas normas.

Entre as principais características do ICMS destacam-se o aspecto de que a sua competência tributária é dos Estados e do Distrito Federal; é, via de regra, plurifásico – incide em todas as etapas da movimentação de uma determinada mercadoria ou serviço, até atingir o consumidor final; é não-cumulativo, ou seja, é compensável a cada operação que envolva a circulação da mercadoria ou serviço; e, por fim, é seletivo – é cobrado em função da mercadoria e serviço específico, onerando de forma diferente cada bem. A função principal do ICMS é fiscal, sendo uma grande fonte de arrecadação para os Estados e Distrito Federal, no entanto, há a hipótese de função extrafiscal, da qual podem decorrer práticas fraudulentas, por

---

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 371.

<sup>5</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

isso há uma série de critérios limitadores impostos, sendo o Senado Federal o responsável por fixar alíquotas mínimas e máximas<sup>6</sup>.

Sobre este imposto, assim entende Roque Antonio Carrazza

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: “a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”<sup>7</sup>

Em razão das diferentes hipóteses de incidência do ICMS e correspondentes bases de cálculo, é que se pode concluir pela existência de cinco impostos distintos, sendo, no entanto, aqui, apresentado apenas o ICMS-Mercadoria.

## 2.2 O ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Em virtude de o presente trabalho ter como tema o comércio eletrônico de mercadoria, e a incidência do ICMS sobre elas, bem como essa hipótese ser a economicamente mais importante<sup>8</sup>, deve-se analisar cuidadosamente as disposições sobre o imposto nas operações mercantis.

É importante verificar, primeiramente, o sentido dos vocábulos que constituem a denominação do imposto (quais sejam, “operação”, “circulação”, e “mercadoria”), para, assim, melhor entender em que casos específicos ocorrem a tributação.

Guilherme Cezaroti<sup>9</sup> recorda que, *operação* são os atos ou negócios jurídicos habéis a provocar a circulação de mercadorias, seria, então, um ato jurídico lícito que compõe um ciclo produtivo ou nele se reflete.

*Circulação*, conforme José Eduardo Soares de Melo<sup>10</sup>, para fins de incidência do ICMS, é a passagem de mercadorias de uma pessoa para a outra, não bastando o simples deslocamento entre locais pertencentes ao mesmo contribuinte. A circulação que ocorre é jurídica, e não meramente física, uma vez que há a transferência da posse ou da propriedade do bem. Pode-se

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 371-372.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-37.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 37-38.

<sup>9</sup> CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p.50.

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Parte II Impostos Estaduais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 211-215.

afirmar que em não ocorrendo a troca de titularidade, não há incidência de tributação pelo ICMS.

Neste sentido firmou-se o Superior Tribunal de Justiça, com a edição da Súmula 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

José Eduardo Soares de Melo considera ser *mercadoria* “o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo”<sup>11</sup>. Apesar de Roque Antonio Carrazza considerar que “toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria”<sup>12</sup>, deve-se observar, contudo, que esse vocábulo teve seu sentido ampliado à coisa incorpórea, uma vez que foi permitida a tributação de ICMS ao fornecimento de energia elétrica. Sempre dependerá, na verdade, da utilização da mercadoria, devendo chegar a um destinatário final.

As definições acima expostas devem ser intimamente relacionadas entre si para haver uma correta caracterização da incidência do ICMS nas operações mercantis. Sobre o tema merece destaque o entendimento de Hugo de Brito Machado

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda.<sup>13</sup>

Já o contribuinte do ICMS será toda pessoa física ou jurídica que realizar habitualmente compras em volume, para, assim, restar configurado o intuito comercial da atividade.

A regra-matriz do ICMS vinculada à operação de circulação de mercadorias terá, no critério material da hipótese, a prática de uma operação em relação à circulação de mercadoria no mercado interno ou em uma importação. Será o ato de realizar operações mercantis.

Para Paulo de Barros Carvalho

O ICMS tem, portanto, como requisito constitucional que sua hipótese tributária traga a descrição do fato de um comerciante, industrial ou produtor, traduzida por verbo e seu complemento vir a praticar operação jurídica que transfira, física ou simbolicamente, a propriedade de mercadoria ou implique sua importação.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Parte II Impostos Estaduais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 214.

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antonio **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 375.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 650.

Sendo assim, o ICMS somente pode ser exigido após a eficaz realização da operação mercantil, ou seja, com a transferência do domínio da mercadoria.

O momento em que nasce a obrigação tributária do ICMS, *ie*, o seu critério temporal, não foi expressamente definido na Constituição Federal, comportando aos entes políticos a sua definição em lei ordinária. Em matéria de operações com mercadorias, de um modo geral, se destaca como critério temporal a saída da mesma do estabelecimento do contribuinte, sendo devido o imposto no local em que se encontra a mercadoria que sofre operação de circulação.

O critério espacial será, conforme disposto no artigo 11, da LC 87/96, o local da operação que transfere a propriedade da mercadoria, com a exceção da situação da operação mercantil ter se iniciado no exterior. E terá maior relevância posteriormente para fins de estudo da incidência de ICMS nas operações interestaduais.

Dos conceitos estudados, pode-se extrair que a base de cálculo do imposto será o valor da venda mercantil realizada, ou seja, o valor de que decorrer a saída da operação, sendo integralizado o montante do próprio ICMS a ela. Esta possibilidade é objeto de muitas divergências quanto à sua constitucionalidade, uma vez que a alíquota é aplicada como se já se soubesse o valor a ser pago e este estivesse somado ao da mercadoria<sup>15</sup>. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, já se manifestou acerca do tema, considerando constitucional esta inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.<sup>16</sup>

E o contribuinte será aquele que realiza a operação mercantil tributável, seja o produtor, o industrial, o comerciante, entre outros, e não o consumidor, destinatário final do produto – uma vez que o imposto em apreço não incide sobre as mercadorias, mas sim sobre as operações de circulação dessas<sup>17</sup>.

A Constituição Federal outorgou à lei complementar o poder de fixar as regras gerais referentes ao ICMS - sua definição, obrigação, hipótese de incidência, decadência, dentre outros-, no entanto, o responsável para instituir o critério material deste imposto é o legislador estadual, e justamente desta liberdade concedida a cada um dos entes federativos é que surgiu a controvérsia entre as operações relativas à circulação de mercadorias interestaduais. As próprias alíquotas do imposto irão variar conforme a operação realizada e o Estado, uma vez

---

<sup>15</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

<sup>16</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 582461/SP**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Julgado em 18 de maio de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 20 de março de 2013.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.) **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos do contribuinte. São Paulo: IOB, 2010, p. 374.

que a Constituição Federal ao autorizar os entes federados a fixar e cobrar o ICMS, também os autorizou a disciplinar as alíquotas.

### **2.2.1 O ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias interestaduais**

Em se tratando de operação de circulação de mercadorias entre Estados, ou seja, quando o produtor, fornecedor ou comerciante encontra-se situado em um ente federado e o destinatário em outro, a Constituição Federal dispõe em seu artigo 155, §2º, inciso VII e VIII, sobre a fixação das alíquotas estabelecendo que se o destinatário que se encontrar em outro Estado for contribuinte do ICMS, deverá haver uma partilha do imposto arrecadado na operação entre os entes federados envolvidos, ou seja, o estado de origem e o de destino do bem, recebendo este último o denominado “diferencial de alíquota”, que nada mais é do que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O Poder Constituinte indicou o Senado Federal como responsável pela padronização das alíquotas, delimitando o piso e o teto das mesmas.

A Constituição Federal, ao estabelecer este instrumento de “diferencial de alíquota”, o fez com a finalidade de favorecer aqueles estados menos desenvolvidos. No mesmo sentido, a Resolução nº 22/89, do Senado Federal, estabeleceu alíquotas diferentes para as operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, quando destinadas aos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo. Ambas as disposições surgiram com o intuito de diminuir a desigualdade entre Estados e regiões, pois, do contrário, haveria uma maior arrecadação do ICMS aos Estados que detém maior potencial produtivo e que já são mais ricos, bem como com a finalidade de circulação de riquezas. Com este objetivo, ainda, foi estabelecido que as alíquotas internas não podem ser inferiores àquelas das operações entre mais de um ente federativo, exceto se houver resolução em Estados e Distrito Federal.

Sobre a fixação das alíquotas interestaduais, assim exemplifica Daiane Carvalho Batista

Assim, a venda de uma mercadoria que possua alíquota total para o consumidor de 17% da Região Nordeste para a Região Norte, 12% pertencerão ao local de produção (Nordeste) e 5% ao local de consumo (Norte). O mesmo resultado se aplica caso a venda fosse para um Estado do Sul ou Sudeste. Por outro lado, um produto vendido da Região Sul para o Espírito Santo, da alíquota total de 17%, 7% pertence ao Estado produtor (Sul) e 10% ao consumidor (Espírito Santo). A regra geral é que, saindo de uma região menos favorecida (Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santos), o produto paga sempre 12% na origem e 5% no destino. Quando ele sai de uma região mais favorecida (Sul, Sudeste “exceto Espírito Santo”), paga 7% na origem e 10% no consumo se for destinado ao Norte, Nordeste, Centro Oeste

e Espírito Santo, ou 12% na origem e 5% no consumo se for destinado ao Sul, Sudeste (exceto Espírito Santo).<sup>18</sup>

Quando o destinatário desta operação entre os entes federados não for contribuinte do ICMS, haverá tributação apenas no Estado de origem, utilizando-se da sua alíquota interna. Segundo Atílio Dengo essa saída encontrada pela Constituição Federal, “orientada pelo princípio da tributação na origem”, que é “mais evoluída sob o ponto e vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, exige rigoroso controle interno sobre incentivos e benefícios”.<sup>19</sup>

As operações mercantis interestaduais, todavia, atualmente tem sido objeto de grande controvérsia no tocante às operações onde o destinatário localizado em outro Estado não é contribuinte, sendo mero consumidor.

### 3 O PROTOCOLO ICMS n° 21

#### 3.1 COMÉRCIO ELETRÔNICO

É importante tecer algumas considerações acerca do comércio eletrônico, uma vez que o Protocolo ICMS n° 21 estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem à consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Assim, cumpre referir que em face do desenvolvimento tecnológico dos últimos anos, o uso da *internet* tornou-se uma prática comum da sociedade, seja para busca de notícias e informações, pesquisa, diversão ou, até mesmo, para a aquisição de mercadorias ou bens.

Atílio Dengo refere que a *internet* foi reconhecida pelo Tribunal do Distrito Oeste da Pensilvânia, em 1996, como uma “*comunidade virtual*” com conteúdo “*tão diversificado quanto o pensamento humano e que ela representa um único, novo e total meio de comunicação de que dispõem os humanos a nível mundial*”.<sup>20</sup>

A *internet* detém ampla mobilidade, desconhecendo fronteiras ou qualquer outro obstáculo, passando a possibilitar, dentre inúmeros aspectos, a realização de negócios jurídicos entre pessoas em locais totalmente diversos. Assim, a *internet* permitiu o desenvolvimento do denominado *e-commerce*, ou seja, do comércio eletrônico, que consiste na realização de operações mercantis por intermédio de mecanismo virtual.

---

<sup>18</sup> BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: <[www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26)>. Acesso em: 24 de abril de 2013.

<sup>19</sup> DENGGO, Atílio. **A tributação do comércio eletrônico**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da UFRGS, 2001. p. 179-180.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 19.



O comércio eletrônico é caracterizado pela diminuição das despesas, na medida em que inexistem os custos de um estabelecimento comum, como o aluguel, a decoração, funcionários, etc., bem como pela disponibilidade das mercadorias ou bens todos os dias, 24 horas, ininterruptamente, e pela inexistência de fronteiras territoriais.<sup>21</sup> Essa modalidade de comércio tem se mostrado, sem dúvidas, uma hipótese mais vantajosa, tanto para o fornecedor, em virtude da contenção de despesas, quanto para o consumidor, na medida em que este tem acesso a tudo e quando bem desejar, sem necessidade de deslocar-se de sua residência.

Em um sentido amplo, o comércio eletrônico pode ser juridicamente assim conceituado:

como “uma transação cujas declarações de vontade são emitidas por meio eletrônico, ainda que o cumprimento das obrigações contraídas se efetive por meios tradicionais” ou, ainda, “como o encontro de uma oferta de bens e serviços que se exprime de modo audiovisual através de uma rede de telecomunicações e de uma aceitação suscetível de manifestar-se por meio da interatividade”. Em ambas estão compreendidas todas as transações realizadas entre ausentes, através de sistemas de comunicação envolvendo bens diversos, materiais ou imateriais, tais como, livros equipamentos, serviços, *softwares*, etc.<sup>22</sup>

Já em um sentido mais restrito baseado no objeto da transação e no papel atribuído à informação, consiste o comércio eletrônico em

Um negócio jurídico que tem por objeto uma obrigação cujo adimplemento é realizado de forma on-line. Neste conceito estão compreendidos apenas bens imateriais, softwares, imagens, serviços e tudo o mais que possa ser transmitido apenas por meios digitais. Sob o aspecto subjetivo, a operação pode envolver diretamente ambos os contratantes, como também prescindir da presença do fornecedor. Neste caso a iniciativa de contratar é do adquirente que acessa a home page do fornecedor, descarrega o produto e efetua o pagamento.<sup>23</sup>

No Brasil, os principais *sites* de produtos ou bens, ou seja, os principais fornecedores se encontram situados nos Estados do Sul e do Sudeste, sendo também estes os Estados mais produtores. De acordo com Patrícia Miacci, a maioria das empresas que praticam o comércio eletrônico possuem centros de distribuição e depósitos situados nestas regiões, de onde são remetidas ao destinatário final, “por razões de logísticas, dada a facilidade de administração e remessa dos bens”.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993)>. Acesso em 06/05/2013.

<sup>22</sup> DENG, Atílio. **A tributação do comércio eletrônico**. Porto Alegre: UFRGS, 2001, p.22-23.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p. 23.

<sup>24</sup> MIACCI, Patrícia Maria. **ICMS no comércio eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, nº 3501, 31 jan.2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23580>>. Acesso em: 06/05/2013.

Considerando o apresentado anteriormente sobre as hipóteses de incidência do ICMS e como ocorre o seu fato gerador, tem-se que a arrecadação do mesmo nas vendas *online*, ficará restringida aos Estados em que estão situados os centros de distribuição das mercadorias, em face do disposto no artigo 11, I, da LC n° 87/96 e no artigo 12, do mesmo diploma legal. Não podendo, assim, ser partilhado entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria, de acordo com o previsto no artigo 155, VII, alínea *b*, da Constituição Federal.

### 3.1.1 A Guerra Fiscal no Comércio Eletrônico

Diante do crescimento que o comércio eletrônico teve na última década, a denominada guerra fiscal mostra-se muito latente neste ramo, uma vez que os consumidores das mercadorias adquiridas *online*, ie, os destinatários, não são contribuintes do ICMS, uma vez que não estão inseridos no disposto no artigo 4º, da LC 87/96<sup>25</sup>, e, como demonstrado anteriormente, por força do disposto na Constituição Federal<sup>26</sup>, nesta hipótese será adotada a alíquota interna do Estado de origem.

A concentração da arrecadação pelos Estados das regiões Sul e Sudeste, gera a denominada guerra fiscal. Esse termo é utilizado para definir as práticas dos governos voltadas à utilização de medidas de incentivo fiscal, com o intuito de aumentar a arrecadação.

No caso do comércio eletrônico, a arrecadação do imposto fica concentrada naqueles Estados onde estão estabelecidas as sedes e os centros de distribuição das empresas, que são os remetentes das mercadorias para os consumidores localizados em todo o país. De outro lado, os Estados das regiões onde as empresas que realizam essa forma de comércio não possuem qualquer sede ou centro de distribuição, onde o número de consumidores tem aumentado cada vez mais, deixam de receber uma quantidade expressiva de valores que irão compor a sua receita.

Se o consumidor residente dessas regiões desfavorecidas pelo modo que se dá a tributação, tivesse se deslocado até o estabelecimento físico da empresa, em sua própria cidade, esta teria contraído obrigação para com o ICMS. Isto é, a empresa seria contribuinte e

---

<sup>25</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

<sup>26</sup> Artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alíneas *a* e *b*.

recolheria o valor da alíquota interna aos cofres do Estado em que se situa e que, por sua vez, também reside o consumidor<sup>27</sup>.

Apesar de a disputa interestadual estar acirrada nos últimos anos, já em 2003 Gabriel Sturtz alertava para os possíveis problemas de tributação que decorreriam do comércio eletrônico

Destarte, pela facilidade que o consumidor tem, fica claro que os pedidos realizados na *Internet* tendem a aumentar progressivamente, bem como a entrega de produtos pelo correio ou transportadoras, o que causa enorme impacto na tributação.

Isto porque, quando os pedidos feitos pelo consumidor localizado em um estado da federação ocorrerem para empresas situadas em diferentes estados, pode haver sério problema de distribuição de receitas entre as unidades da federação no que concerne ao ICMS. Paulo Nicholas assim dispõe ao analisar o problema: “Este trabalho tem como fito principal alertar as autoridades e estudiosos da área tributária acerca do crescimento do comércio eletrônico e da conseqüente perda da arrecadação do ICMS por parte dos chamados ‘Estado Consumidores’ ou seja, todos os Estados que são compradores de outros estados, em face de escassez industrial”.<sup>28</sup>

A realidade tem demonstrado que há uma discrepância entre os valores absorvidos pelo Estado de São Paulo, por exemplo, e pelo Estado de Roraima que no ano de 2012 foi o Estado que menos arrecadou ICMS, conforme boletim da arrecadação do imposto divulgado pelo Ministério da Fazenda.

Entre as disposições legais que tentam regular a tributação nessa recente forma de comercializar mercadorias, de modo não presencial, está o Protocolo ICMS n° 21.

### 3.2 CARACTERÍSTICAS DO PROTOCOLO ICMS N° 21

O regramento constitucional do ICMS depende de resoluções do senado, leis complementares, leis ordinárias e de convênios entre os Estados. Sobre esses convênios que podem ser celebrados entre os entes federativos, Hugo de Brito Machado assim entende

Os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o Fisco e o contribuinte.

[...]

<sup>27</sup> Cabe registrar, segundo Ana Clarissa, que essa situação de disputa entre os entes da Federação ocorre, na verdade, não só pelas receitas decorrentes das operações de circulação de mercadorias por meio eletrônico, mas também em outras formas de comércio não presenciais, tais como, *telemarketing* e *showroom* (ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011** – permanecem as inconstitucionalidades. Revista Dialética de Direito Tributário n° 193, p. 7).

<sup>28</sup> **STURTZ, Gabriel. Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003, p. 5-26.**

Assim, é razoável entender que os Estados podem, mediante convênio, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. Podem também os Estados, mediante convênio, deliberar a respeito de alíquotas do imposto, nos termos do artigo 155, §2º, VI, da CF.<sup>29</sup>

No mesmo contexto, para Atílio Dengo “os convênios firmados entre os estados” servem para “regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais”. Cabendo a sua criação ao “Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão do Executivo Federal e é constituído por um representante de cada estado-membro e do Distrito Federal”.<sup>30</sup>

Os convênios, contudo, envolvem aprovação de todos os Estados, podendo exigir, inclusive, a unanimidade, tendo um âmbito de aplicação muito mais restrito do que os protocolos.

Na mesma linha em que os convênios são firmados, existem os protocolos, que são acordos regidos pelo CONFAZ, pelo Convênio 133/97<sup>31</sup>, firmados por duas ou mais unidades da Federação, com a finalidade de estabelecer conjuntamente a implementação de políticas fiscais definidas em convênios. Contemplam, ainda, a permuta de informações e fiscalizações conjuntas, estabelecendo critérios de preços de pautas fiscais. Tendo por fim estabelecer procedimentos comuns, de questões meramente administrativas, não envolvendo sequer as questões do âmbito dos convênios<sup>32</sup>. Desse modo, os protocolos possuem natureza fiscalizatória e procedimental.

Da competência dada ao CONFAZ para elaboração de protocolos, com a finalidade de harmonização dos regramentos e das questões pertinentes ao ICMS, foi editado o Protocolo ICMS nº 21, assinado em 1º de abril 2011, inicialmente pelos Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Distrito Federal, e, posteriormente, pelo Mato Grosso do Sul, por força do Protocolo nº 30/2011, e pelo Tocantins, pelo Protocolo nº 43/2011.

Com o objetivo de regulamentar o ICMS nas relações interestaduais não presenciais por meio de *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, o Protocolo ICMS 21 tem por conteúdo a

---

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 391.

<sup>30</sup> DENGO, Atílio. **A tributação do comércio eletrônico**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da UFRGS, 2001, p. 156.

<sup>31</sup> **Art. 38.** Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando: I - a implementação de políticas fiscais; II - a permuta de informações e fiscalização conjunta; III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

<sup>32</sup> BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011, p.97.

regulação do pagamento do imposto ao Estado destinatário do mercadoria ou bem, sendo assim determinado em suas cláusulas iniciais

**Cláusula primeira:** Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

**Parágrafo único.** A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

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

**Cláusula terceira:** A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

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

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

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

Para Maurício Barros, tal medida “teria o condão de repartir ‘justamente’ a arrecadação do ICMS em tais operações entre as unidades da Federação, mantendo certo equilíbrio entre a origem e o destino”.<sup>33</sup>

Outro conteúdo constante do supramencionado Protocolo é que, mesmo os entes federados não signatários, estão sujeitos a esta repartição dos valores arrecadados a título desse imposto, conforme o parágrafo único da sua cláusula primeira.

Na prática, o pagamento do ICMS nas operações resultantes de comércio não presencial, dar-se-á do seguinte modo

Com relação às operações efetuadas entre os Estados signatários do Protocolo, o estabelecimento remetente será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela do imposto que lhe é devida. Tal recolhimento deverá ser feito antes da saída da mercadoria, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE). [...] Já nas

<sup>33</sup> BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011, p.95.

operações originadas em Estados não signatários do Protocolo, quando efetuadas com consumidores situados em Estados signatários, o ICMS será exigível no momento do ingresso da mercadoria no território do Estado de destino, independentemente do recolhimento efetuado na origem, sob pena de, na prática, ocorrer retenção de mercadorias nas barreiras de fronteira.<sup>34</sup>

Com isso o Protocolo ICMS 21 tem sido objeto de muitas críticas, pois haveria nele inúmeras violações à Constituição Federal, uma vez que esta não autoriza nenhuma hipótese de repartição da arrecadação do ICMS em operações interestaduais, quando o destinatário, que está localizado em Estado diverso do remetente, for consumidor, e, portanto, não contribuinte do imposto.

### 3.3 (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO ICMS Nº21

#### 3.3.1 As Inconstitucionalidades do Protocolo ICMS nº 21

O sistema tributário brasileiro limita, consideravelmente, o legislador infraconstitucional ao apontar “as materialidades que serão tributadas por cada ente da Federação”, como também, os elementos necessários à criação das normas impositivas de cada espécie tributária, ainda que nem sempre de modo explícito, como a base de cálculo, o sujeito passivo, dentre outros, bem como fixa limitações tais como a legalidade, a anterioridade, a capacidade contributiva<sup>35</sup>.

O Protocolo ICMS nº 21 estabelece ao ICMS que nas operações oriundas das transferências de mercadorias de modo não presencial, será aplicada a alíquota interna, deduzindo-se o valor equivalente aos valores aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança na origem.

Maurício Barros destaca que “a pulverização do uso da *internet*, faz com que a presença do legislador seja cada vez mais necessária, no sentido de ‘atualizar’ as leis tributárias, de acordo com as novas exigências do convívio social”. Enfatizando que deve ocorrer uma “atualização”, nunca uma “violação” dos preceitos constitucionais.<sup>36</sup>

Apesar de o intuito do Protocolo ICMS nº 21 ser o de regular, de forma mais igualitária, a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais de destinação de mercadorias ou bens a consumidores finais, através do *e-commerce*, beneficiando aqueles Entes da Federação que, com a legislação em vigor, saem prejudicados com a arrecadação, vislumbra-se inúmeras inconstitucionalidades em seu conteúdo, razão pela qual foram requeridas ADIs perante o

---

<sup>34</sup> BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011, p. 95.

<sup>35</sup> Ibid., p.93.

<sup>36</sup> Ibid.

Supremo Tribunal Federal visando obter a declaração de inconstitucionalidade do referido Protocolo, estando entre elas, a ADI 4713 requerida pela Confederação Nacional da Indústria – CNI.<sup>37</sup>

Ana Clarrisa Araujo, entendendo que está claro que o Protocolo ICMS n° 21 teria sido criado “para ‘regularizar’ a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais de destinação de mercadorias ou bens a consumidores finais, por meio do comércio eletrônico,” refere que este “não tem condão para alterar o texto constitucional, criando nova competência tributária para os Estados”.<sup>38</sup>

Ainda, sobre a possibilidade de o mesmo alterar a hipótese de incidência do ICMS, com pertinência a referida autora sustenta ser a mesma inconstitucional, pois a emenda constitucional<sup>39</sup> é que seria o veículo legislativo adequado para tanto. Nas suas palavras

O único instrumento legislativo hábil a alterar o arquétipo constitucional desses tributos é a emenda constitucional, bastando como exemplo, em caso semelhante ao foco, a Emenda Constitucional 33, que alterou a regra-matriz de incidência do ICMS incidente sobre as operações de importação, para exigir o consumidor final à condição de contribuinte de ICMS, situação que não existia no Texto Constitucional originário.<sup>40</sup>

Nesse contexto, passa-se a examinar pontualmente algumas das inconstitucionalidades verificadas no Protocolo ICMS n° 21.

### 3.3.1.1 Da Violação ao Princípio da Legalidade

De acordo com o princípio da legalidade somente a lei é o instrumento capaz de criar, extinguir e modificar direitos – artigo 5º, II, da Constituição Federal. Em matéria tributária, este veda às pessoas jurídicas de direito público instituir ou majorar tributos sem que lei o estabeleça - artigo 150, I, da Constituição Federal.

Humberto Ávila “esclarece que a legalidade como princípio “estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade e de determinabilidade* para o exercício das atividades do

<sup>37</sup> Em consulta ao andamento processual no STF, observa-se que ainda está pendente de julgamento.

<sup>38</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011: Permanecem as Inconstitucionalidades**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº193. São Paulo: Dialético, out. 2011, p.9.

<sup>39</sup> Em razão da pretensão dos Estados e do Distrito Federal, o Senador Delcídio do Amaral - PT/MS apresentou a PEC 197/2011 que altera o artigo 155, § 2º, CF, para modificar a sistemática de cobrança do ICMS, incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. A referida PEC teve parecer aprovado pela Comissão de Constituição Justiça e Cidadania em 07/05/2013. (<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712> – acesso em 19/05/2013).

<sup>40</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos, **ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011: Permanecem as Inconstitucionalidades**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº193. São Paulo: Dialético, out. 2011, p.10.

contribuinte frente ao poder de tributar”.<sup>41</sup> Diante disso, é possível afirmar a exigência do respeito à lei posta e a imposição ao Estado de não criar ao contribuinte dever sem amparo legal.

Nesse prisma, não há tributo sem lei que o estabeleça e, ainda, a instituição do mesmo deve resultar da atividade legislativa, sendo a lei ordinária, em regra, o veículo adequado. Razão pela qual Gilmar Ferreira de Mendes destaca que a competência para instituir tributos é exclusiva do Poder Legislativo, havendo algumas poucas exceções na qual o Poder Executivo está autorizado, por meio de decreto, a alterar alíquotas fixadas em lei – caso dos artigos 153, §1º, 177, §4º e 155, §4º, da Constituição Federal.<sup>42</sup>

A regra-matriz de incidência do ICMS foi delimitada pela Constituição Federal, sendo da competência do legislador ordinário estadual a sua instituição, com margem para somente dispor no tocante a deveres instrumentais como a forma, prazo de recolhimento e penalidades.

Por sua vez, o Protocolo ICMS 21 assim estabelece

**Cláusula primeira** Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Da análise dessas disposições, é possível constatar uma clara ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que a nova regra-matriz de incidência foi veiculada por meio de protocolo e não por lei. Nesse sentido Ana Clarissa Araújo aponta

Forçoso concluir, portanto, que sob a roupagem do regime jurídico de substituição tributária, furtivamente, cria-se nova regra matriz de incidência de ICMS, instituindo novo contribuinte e criando tributo anteriormente inexistente, a despeito do Texto Constitucional.<sup>43</sup>

No tocante a possibilidade de utilização de um protocolo como meio para alterar a distribuição do ICMS entre os entes da Federação, Maurício Barros sustenta

Mesmo que considerando a possibilidade de extensão do enunciado do artigo 34, parágrafo 8º, do ADCT aos protocolos, vale lembrar que este dispositivo

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 121-122.

<sup>42</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.p. 1522.

<sup>43</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011: Permanecem as Inconstitucionalidades**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº193. São Paulo: Dialético, out. 2011, p.10.



tem aplicabilidade absolutamente transitória, não se destinando a eternizar a aplicabilidade de convênios para regular o ICMS, em manifesto atentado à legalidade.<sup>44</sup>

Com isso, tem-se que a utilização de protocolo para instituição de uma nova forma de incidência do ICMS, viola o princípio da legalidade, na medida em que se trata de meio inadequado para tanto e por não ter o CONFAZ competência para instituir um novo tributo<sup>45</sup>.

### 3.3.1.2 Da Violação ao Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade impõe que exista um prazo entre a lei que instituiu o tributo ou o aumentou, e o início de sua vigência.

A anterioridade evita que os contribuintes sejam surpreendidos quando da instituição de tributos ou da majoração daqueles já existentes. Isso, sem dúvida está subordinada à segurança jurídica das relações. Por isso Humberto Ávila refere que o “comportamento a ser adotado pelo Poder Público (editar e publicar a lei no exercício anterior ao da cobrança do tributo) e os fins de previsibilidade e de mensurabilidade” são inerentes à “segurança jurídica numa concepção constitucionalmente adequada de Estado de Direito”.<sup>46</sup>

Para Leandro Paulsen “a anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa”.<sup>47</sup>

Na Constituição vigente, a anterioridade de exercício é encontrada na alínea “b”, juntamente com um seu limitador de noventa dias, presente na alínea “c”, ambas no inciso III do artigo 150<sup>48</sup>.

Com base na previsão da alínea “b”, a instituição ou a majoração de tributos publicada no Diário Oficial em certa data, somente poderá ser exigida a partir de 1º de janeiro do

<sup>44</sup> BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011, p.95.

<sup>45</sup> Cumpre ressaltar que, considerando o disposto no já mencionado artigo 155, §2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal – que estabelece que é aplicada a alíquota interna quando houver relação interestadual em que o destinatário for consumidor final - e, ao mesmo tempo, o Protocolo ICMS nº 21/2011 exige a diferença de alíquota em favor do Estado do destinatário, é possível identificar uma situação de bitributação. Bitributação, como ensina Leandro Paulsen, é a “tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador”. (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: 2013, p. 61).

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004.p.154.

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5 ed. ver, atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 93. Invocando o entendimento do STF, Alexandre de Moraes sustenta que a Corte consagrou a anterioridade como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, I, na medida em que a mesma configura uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado/Fisco. (MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 901-902).

<sup>48</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

exercício subsequente. E, por conta da limitação imposta pela alínea c, o prazo de noventa dias deve ser observado. Assim, poderá ocorrer que o exercício seguinte inicie em menos de noventa dias da data da publicação no Diário Oficial. Nesse caso, deverá ser aguardada a fluência do prazo de noventa dias contados a partir da publicação. Como também poderá ocorrer que o exercício seguinte inicie após os noventa dias contados da publicação no Diário Oficial. Nesse caso, deverá ser aguardado o início do exercício seguinte à publicação<sup>49</sup>.

Com base nos dispositivos constitucionais apontados é possível estabelecer que a instituição ou o aumento do ICMS, submete-se ao princípio da anterioridade de exercício e a sua limitação de noventa dias.

Ocorre que o Protocolo ICMS n° 21, ato administrativo publicado no DOU de 07 de abril de 2011, e retificado no DOU de 13 de abril de 2011, assim estabelece

**Cláusula sétima** Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

Analisando o supramencionado Protocolo, sob a perspectiva da anterioridade e sendo esta uma limitação material ao poder de reforma da Constituição Federal, é possível constatar uma clara ofensa ao princípio, na medida em que o ato normativo permitiu aos entes federados a cobrança imediata do ICMS-Mercadoria, quando a mercadoria for adquirida por meio do comércio eletrônico no momento da entrada da mercadoria em seu Estado.

### 3.3.1.3 Da Violação ao Princípio da Federação

De acordo com José Afonso da Silva<sup>50</sup> “a federação consiste na *união* de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de *Estados federados*”, sendo que nessa composição estão inseridos elementos como Estados, Distrito Federal e Municípios. O “*Estado federal* é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional”.

Maurício Barros destaca o princípio da federação como “um dos princípios mais basilares do Estado Democrático de Direito brasileiro”, o qual “exige a união indissolúvel de Estados e Municípios, tal como previsto no *caput* do art. 1º da Constituição Federal”<sup>51</sup>. Com

---

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.92-93.

<sup>50</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

<sup>51</sup> BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 193. São Paulo: Dialética, out. 2011, p. 101.

isso, é exigida uma aplicação de medidas de modo uniforme e igualitário entre os Estados, devendo as decisões partir do conteúdo da Constituição.<sup>52</sup>

A única previsão em operação interestadual cujo destinatário não seja contribuinte do ICMS é de aplicação da alíquota interna do Estado de origem – não do Estado de destino. Essa conclusão encontra amparo no seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal

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

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois:

(...);

(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.

(STF, AI 4.565 MC/PI, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em: 07/04/2011).<sup>53</sup>

A decisão acima deixa claro que a previsão constitucional determina que a receita oriunda da operação interestadual, cujo destinatário não é contribuinte do ICMS, é do Estado de origem, devendo ser aplicada, no caso, a alíquota interna deste.

De acordo com Leandro Paulsen, “a proibição de que os Estados estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência ou do destino, assegura a unidade da federação”.<sup>54</sup>

Assim, na medida em que 20 unidades da Federação assinaram o Protocolo ICMS nº 21, aplicando seus efeitos a todas as 26 unidades federativas mais o Distrito Federal, em detrimento de alguns, estão ferindo a união entre eles mesmos, indo contra a ideia básica de Federação.

<sup>52</sup> Constituição Federal: “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:”.

<sup>53</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade /PI 4.565 MC/PI**. Julgado em 07 de abril de 2011. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>>. Acesso em: 10/05/2013.

<sup>54</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 84.

### 3.3.2 Entendimento Estadunidense sobre a Tributação no Comércio Eletrônico

Os Estados Unidos da América enfrentava problema similar ao brasileiro, mas nas limitações da sua respectiva legislação, no tocante aos tributos aplicáveis às vendas de produtos por meio eletrônico e a sua tributação. A Constituição estadunidense tem a denominada “commerce clause”<sup>55</sup>, ou, traduzindo, cláusula do comércio, e, por meio dela, se torna necessário para que um Estado possa exigir a *sales tax* a existência de umnexo causal e substancial com ela, que é satisfeito pela presença do vendedor no respectivo território<sup>56</sup>.

O que ocorre naquele país, é que *sites* anunciam links da Amazon e da Overstock - empresas estas sem qualquer sede ou representação no território nova-iorquino -, recebendo uma pequena porcentagem delas pelas vendas que tiveram origem nos seus anúncios, e, por isso, o Departamento de Tributação e Finanças do Estado de Nova Iorque, entende que lhe é devido, nessas vendas, a chamada *internet tax*.

O que o Estado estadunidense de Nova Iorque busca ao aplicar essa taxa, tem semelhança justamente com a pretensão dos Estados signatários do Protocolo ICMS nº 21, uma vez que, por não deterem estabelecimentos ou depósitos de empresas que desenvolvam esse tipo de comércio e, serem fortes consumidores dos mesmos, deixam de arrecadar grandes montantes de receita, em comparação àqueles que concentram as sedes das empresas.

Ambas as empresas buscavam a declaração da inconstitucionalidade desta tributação, afirmando que não restava preenchido o nexocausal da necessidade da presença do vendedor no local. Todavia, em 28 de março de 2013, a New York State Court of Appeals, corte de apelação do Estado de Nova Iorque, decidiu, por maioria, pela constitucionalidade das *sales taxes* no comércio eletrônico, objeto dos casos 33 e 34, quais sejam, *Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance* e *Overstock.com, Inc. v. New York State Department of Taxation and Finance*. No entendimento dessa corte, em virtude do desenvolvimento do comércio eletrônico, modificações devem ser feitas na interpretação das regras de aplicação dos tributos, flexibilizando-as.

Neste sentido, seguem trechos da decisão supramencionada

O mundo mudou radicalmente nas duas últimas décadas, e, talvez, a necessidade da presença física esteja desatualizada. Uma entidade pode, atualmente, ter um profundo impacto em uma jurisdição estrangeira, somente pela sua projeção virtual pela *internet*. [...]

---

<sup>55</sup> Artigo 1º, Seção 8, da Constituição Estadunidense: [...] “To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes”.

<sup>56</sup> PEREIRA, André Luiz dos Santos, TAVARES, Gustavo Peres. **Taxa dos EUA ajuda a compreender guerra fiscal brasileira**. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-22/taxa-comercio-virtual-eua-ajuda-compreender-guerra-fiscal-brasileira>>. Acesso em: 05 de maio de 2013.

A presença requerida será satisfeita se atividades econômicas são realizadas em Nova Iorque pelos funcionários do vendedor ou em seu benefício (ver Orvis, 86 NY2d at 178). [...]

O plano de fundo é que se um vendedor está pagando residentes de Nova Iorque para solicitar ativamente negócios neste Estado, não há razões para esse fornecedor não arcar com a adequada carga tributária. [...]

Em suma, os autores falharam em demonstrar que o estatuto é inconstitucional tanto sob a Cláusula do Comércio, quanto sob a Cláusula do Devido Processo.

Esses casos ainda estão pendentes de julgamento em nível federal, pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, contudo, há indícios de que mudanças quanto à interpretação, ou na própria legislação, deverão ser feitas pelos países, a fim de acompanhar esta forma de comércio.

O Senado Federal dos Estados Unidos da América, inclusive, aprovou em 06 de maio de 2013, por maioria de 69 contra 27 votos, Projeto de Lei para tributar as vendas de produtos comercializados pela internet. O denominado *Marketplace Fairness Act*<sup>57</sup> permitirá que 45 estados estadunidenses, e o Distrito de Columbia, cobrem tributos dos grandes comerciantes online – considerados, para esses fins, aqueles que realizam vendas de mercadorias de no mínimo US\$1.000.000,00 (um milhão de dólares) fora do Estado onde se situa o seu estabelecimento físico ou depósito - pelas compras realizadas pelos seus residentes.

Estima-se que, se este Projeto de Lei for aprovado pela *House of Representatives* (correspondente à nossa Câmara de Deputados), mais de US\$12 bilhões seriam arrecadados por meio deste tributo, uma vez que a legislação atual, em virtude da já observada exigência de presença física como nexos causal para ocorrência da tributação, não permitia a tributação na maioria dos Estados. Além da semelhança com a falta de arrecadação com as vendas online de grande parte dos Estados, essa situação se assemelha muito à guerra fiscal instaurada no Brasil também em decorrência do *e-commerce*. Essa disparidade criou um quadro competitivo entre lojas físicas locais de algumas regiões, uma vez que sobre seus estabelecimentos os tributos são aplicáveis, perdendo consumidores para essa forma de comércio eletrônico onde, de modo geral, não há cobrança da *sales tax*.

#### **4 Considerações Finais**

Este estudo buscou identificar e examinar, primeiramente, o ICMS, o qual, tanto com base na Constituição Federal, quanto na LC nº 87/96, é um tributo que possui mais de uma regra-matriz, uma vez que tem mais de um aspecto material, base de cálculo, entre outros itens analisados. Conforme apresentado, a instituição e a cobrança do imposto deve ser feita pelos

---

<sup>57</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, *Marketplace Fairness Act*. Disponível em: <<http://www.marketplacefairness.org/what-is-the-marketplace-fairness-act>>. Acesso em: 08/05/2013.

entes federados, de acordo com o disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, cabendo a LC 87/96 apresentar os seus aspectos norteadores.

Dessa forma, considerando que se trata de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, restou evidenciado que o método adequado para a instituição do ICMS é a lei ordinária, destacando-se, contudo, que é um tributo com alcance nacional.

Feita essa observação, o estudo partiu para a análise das operações relativas à circulação de mercadorias onde se verificou que o imposto é devido no momento em que a mercadoria deixa o estabelecimento ou centro de distribuição, ou seja, o contribuinte deverá pagar o imposto para o Estado onde situado o estabelecimento.

Peculiaridade reside nas operações de circulação de mercadorias interestaduais, ou seja, quando o remetente encontra-se situado em Estado diverso do destinatário. Nesta hipótese, a Constituição Federal prevê que, se o destinatário final também for contribuinte do ICMS, será aplicada a denominada alíquota interestadual, no entanto, se ele for consumidor (e, por conseguinte, não contribuinte), é aplicada tão somente a alíquota interna do Estado do remetente.

A seguir o estudo procedeu à análise do Protocolo ICMS nº 21 que estabelece a disciplina relacionada à exigência do imposto nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente, tendo por apontamento inicial o comércio eletrônico. Foi apresentado que o progresso dos meios eletrônicos possibilitou o emprego da *internet* para aquisição de mercadoria. Bem como as sedes e centros de distribuição de mercadorias das grandes lojas *online* estão concentradas nas regiões Sul e Sudeste do país, além de ser o ICMS devido no momento em que a mercadoria ou bem deixa o estabelecimento para aquele Estado onde o consumidor está situado.

Diante disso, restou demonstrado que há uma discrepância considerável entre os valores arrecadados à título de ICMS pelas regiões que concentram as empresas com os valores das demais regiões. E, na medida em que determinados entes da Federação têm concentrado as receitas desse imposto, em detrimento de outros, uma controvérsia muito grande se instalou nas operações interestaduais realizadas por meio do comércio eletrônico.

Posteriormente, o estudo desenvolveu a análise das características gerais do Protocolo, o qual tem por objetivo regulamentar o ICMS nas relações interestaduais não presenciais por meio de *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, determinando que o imposto é devido também ao Estado onde está situado o consumidor, não contribuinte do imposto. Diante disso, foi apontado que o referido Protocolo viola à Constituição Federal, uma vez que esta não autoriza

nenhuma hipótese de repartição da arrecadação do ICMS em operações interestaduais, quando o destinatário, que está localizado em Estado diverso do remetente, for consumidor, e, portanto, não contribuinte do imposto.

Restou demonstrado que o Protocolo ICMS n° 21 possui inconstitucionalidades, uma vez que viola o princípio da legalidade, pois institui uma nova forma de incidência do ICMS, incorrendo em meio inadequado para tanto, e por não ter o CONFAZ competência para instituir um novo tributo. Além disso, o Protocolo deixou de observar o princípio da anterioridade, na medida em que permitiu aos entes federados a cobrança imediata do ICMS-Mercadoria, quando a mercadoria for adquirida por meio do comércio eletrônico no momento de seu ingresso no seu Estado. Ainda, na medida em que 20 entes da Federação o assinaram, aplicando seus efeitos a todas as 26 unidades federativas mais o Distrito Federal, em detrimento de alguns, restou ferida a união entre entes federados contrariando o princípio da Federação.

Assim sendo, ainda que a intenção do Protocolo ICMS n° 21 tenha sido de permitir uma melhor distribuição das receitas entre os Estados, a situação necessita de regulação compatível com os preceitos constitucionais.

À título ilustrativo, o estudo apontou decisão estadunidense que enfrentava problema similar ao brasileiro, todavia, nas limitações de sua Constituição e legislação, no tocante aos tributos aplicáveis às vendas de produtos por meio eletrônico e a sua tributação, cuja decisão pela Corte de Apelação do Estado de Nova Iorque reconheceu não haver inconstitucionalidade.

## **ELECTRONIC COMMERCE: THE (UN) CONSTITUTIONALITY OF THE PROTOCOL ICMS No. 21**

**Abstract:** This paper has the goal of studying the taxation in e-commerce, or electronic commerce, more specifically the ICMS tax on interstate transactions. Presents general aspects of the tax, in order to analyze the rules brought by the ICMS Protocol No. 21, of CONFAZ, which sets new criteria for its application in operations without a physical presence – such as the e-commerce. This paper analyzes and relates the provisions of the Protocol to the Federal Constitution. Through this comparison, ascertains the possibility of the Protocol to dispose about ICMS in interstate transactions, analyzing its (un) constitutionality - as it creates a new hypothesis for taxing - thereby demonstrating that its provisions violate constitutional principles and rules.

**Keywords:** Tax law. ICMS. Electronic commerce. E-commerce. Protocol ICMS No. 21. Constitutionality.

## Referências

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com o a Emenda Constitucional n.42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva: 2004.

BARROS, Maurício. O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193. São Paulo: Dialética, out. 2011.

BATISTA, Daiane Carvalho. A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, nº 96, jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26)>. Acesso em: 24 de abril de 2013.

BRASIL, Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda a Constituição 197/2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em: 19 de maio de 2013.

\_\_\_\_\_, Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 15 de mar. 2013.

\_\_\_\_\_, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 15 de mar. 2013.

\_\_\_\_\_, Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em: 15 de mar. 2013.

\_\_\_\_\_, Senado Federal. Resolução nº 22, de 1989. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 08 de maio de 2013.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade /PI 4.565 MC/PI. Julgado em 07 de abril de 2011. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>>. Acesso em: 10/05/2013.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 582461/SP. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Julgado em 18 de maio de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 20 de março de 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.



\_\_\_\_\_, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.). Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. São Paulo: IOB, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

DENGO, Atílio. A tributação do comércio eletrônico. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: Faculdade de Direito da UFRGS, 2001.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, Constituição. Disponível em: <<http://www.faimi.edu.br/v8/RevistaJuridica/Edicao6/CONSTITUI%C3%87%C3%83O%20USA.pdf>>. Acesso em: 10/05/2013.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, Marketplace Fairness Act. Disponível em: <<http://www.marketplacefairness.org/what-is-the-marketplace-fairness-act>>. Acesso em: 08/05/2013

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIACCI, Patrícia Maria. ICMS no comércio eletrônico. Teresina: Jus navigandi, ano 18, nº 3501, 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23580>>. Acesso em: 06/05/2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

\_\_\_\_\_, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos: federais, estaduais e municipais. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, André Luiz dos Santos; TAVARES, Gustavo Peres. Taxa dos EUA ajuda a compreender a guerra fiscal brasileira. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-22/taxa-comercio-virtual-eua-ajuda-compreender-guerra-fiscal-brasileira>>. Acesso em: 05 de maio de 2013.

SÃO PAULO, Governo do Estado. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2013/janeiro/tabelas/tabela11.asp>>. Acesso em: 24/04/13.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

STURTZ, Gabriel. Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS. In: Revistas de Estudos Tributários, nº 34. Porto Alegre: Síntese, nov/dez. 2003.