

**CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO DE
SÃO PAULO – U.E. DE LORENA**

**Coordenação do Curso de Direito
– Programa de Orientação de Monografias –
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

JOÃO HENRIQUE DE MORAES MACHADO ROSA

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE

Lorena – SP

2012

**CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO DE SÃO
PAULO – U.E. DE LORENA**

**Coordenação do Curso de Direito
– Programa de Orientação de Monografias –
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

JOÃO HENRIQUE DE MORAES MACHADO ROSA

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito no Centro Universitário Salesiano de São Paulo, sob a orientação da Prof^a Milena Zampieri Sellmann de Menezes.

Lorena

2012

CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO
UNIDADE DE ENSINO DE LORENA

Protocolo Coordenação do Curso de Direito:

Recebido: _____ / _____ / _____ Ass: _____

Pretende se submeter à Defesa Pública (banca):

() SIM () NÃO

**FOLHA DE DEPÓSITO E AVALIAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DO
CURSO**

Nome do aluno depositante:

Turma: _____

Tema do Trabalho: _____

Nome da Professora Orientadora: _____

Nota do Trabalho de Conclusão do Curso:

Data: _____ / _____ / _____

Justificativa: _____

Assinatura do Orientando

A todos aqueles que fazem parte da minha vida e que fazem valer a pena cada instante da minha existência.

AGRADECIMENTO

A professora Milena Zampieri Sellmann pela paciência e atenção durante todos os momentos de elaboração desta pesquisa até a finalização deste trabalho. Sem seu auxílio jamais chegaria à conclusão deste trabalho.

Aos amigos de faculdade e da van pela valiosa ajuda que me prestaram durante todos os anos da faculdade ao me emprestarem seus cadernos e anotações além de participarem de todos os projetos em que trabalhamos em grupo.

Aos Senhores Orlando Rosa, Orlando Rosa Júnior e João de Moraes Machado e as Senhoras Therezinha Ferreira de Moraes Machado, Silvia de Moraes Machado e Gleise Fabiane da Silva Rosa por me acompanharem durante toda a minha vida e me garantirem aquilo que poucos podem aproveitar de fato, uma família.

Aos colegas de serviço as Senhoras Miria Satilo, Jussara Marçal dos Santos e a Doutora Lorette Garcia Sandeville pela valiosa ajuda que me prestaram, me esclarecendo e solucionando algumas dúvidas.

**A TODOS OS MEUS MAIS PROFUNDOS
AGRADECIMENTOS**

RESUMO

Tendo em vista o grande crescimento do e-commerce ou comércio eletrônico no país os ramos do direito passaram a sofrer sua com sua incidência. Assim, os Estados se viram numa situação em que acreditavam na necessidade de alterar a tributação do ICMS nas relações interestaduais quando se tratar de comércio eletrônico, mesmo que se trate de relações comerciais que envolvam tão somente bens e consumidores finais de produtos.

Deste modo, os Estados que menos se beneficiaram do comércio eletrônico decidiram por alterar a tributação do ICMS quando se tratasse de compras realizadas de maneira virtual, porém a maioria de suas normas perpassou a ilegalidade e não poderiam ser aplicadas no caso em concreto gerando sérias complicações para empresas vinculadas ao e-commerce e aos seus consumidores.

Para melhor explicar o assunto anteriormente abordado foi feita pesquisa histórica da evolução do comércio que perpassa momentos históricos da humanidade como a Idade Média onde apareceram os primeiros títulos de crédito e as primeiras formas de comercialização até os dias atuais onde o comércio evoluiu ao nível de nem ao menos ser necessário um ponto comercial físico para que sejam efetivadas compras.

Além disso, foi necessário elaborar uma pesquisa histórica quanto a criação e desenvolvimento dos impostos no Brasil, com ênfase nos impostos que possuem características próximas aquelas do ICMS, como as Dízimas criadas no Brasil Império, de modo a demonstrar quais as necessidades econômicas e sociais que levaram a criação do referido imposto e como sua evolução alterou o cenário nacional em todos os seus momentos históricos.

Finalmente, com a intenção de ampliar a pesquisa foram analisadas as normas que imprimem a nova forma de tributar o ICMS, passando tanto por uma avaliação jurídica da constitucionalidade dessas normas até uma constatação econômica e social da realidade desses Estados que poderiam embasar uma mudança na tributação que não é revisada desde 1988.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

UFESP – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

UFIR – Unidade Fiscal de Referência

OTN – Obrigação do Tesouro Nacional

ORTN – Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor

IVC – Imposto Sobre Vendas e Consignações

ICM- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator

AI – Agravo de Instrumento

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Faturamento do E-Commerce no Brasil – Bilhões

Tabela 2 – UF de origem das vendas na internet

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 2	
1.1. Conceito	2
1.2. Definição de Tributo.....	3
1.2.1. Tributo como pecúnia	3
1.2.2. Tributo como prestação devida pelo sujeito passivo.....	4
1.2.3. Tributo como um direito subjetivo do sujeito ativo	4
1.2.4. Tributo como sinônimo de relação jurídica tributária.....	5
1.2.5. Tributo como norma tributária	5
1.2.6. Tributo como norma, fato e relação jurídica.....	6
1.2.6.1. Prestação Pecuniária Compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir	7
1.2.6.2. Não constitua sanção de ato ilícito	8
1.2.6.3. Instituída em lei	9
1.2.6.4. Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada	10
1.3. Espécies Tributárias	11
1.3.1. Teoria Dicotômica, Clássica, Dualista ou Bipartite.....	11
1.3.2. Teoria Tricotômica, Tripartida ou Tripartite	12
1.3.3. Teoria Pentapartida	12
1.4. Titulares da competência tributária	13
1.5. Diferença entre capacidade tributária ativa	14
1.6. Os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal	15
1.6.1. ITCMD (art. 155, I, CF)	15
1.6.2. IPVA (art. 155, III, da CF)	16
2. ICMS (ART. 155, II, DA CF) 17	
2.1. Histórico do ICMS no Brasil	17
2.2. Previsão na Constituição Federal.....	19
2.2.1. Regra-Matriz de Incidência	20
2.2.2. Critério Material.....	21
2.2.3. Critério Espacial.....	22
2.2.4. Critério Temporal	23
2.2.5. Critério Pessoal.....	24
2.2.6. Base de Cálculo	27

2.2.7.	Alíquota.....	28
2.2.8.	O Princípio da Não Cumulatividade	30
3. COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE) 30		
3.1.	Conceito	31
3.2.	Histórico do Comércio	32
3.3.	Classificação do E-Commerce	35
3.4.	As Transações Comerciais no E-Commerce	36
3.4.1.	<i>Business to Consumer Transactions</i> ou B2C;.....	36
3.4.2.	<i>Business to Business Transactions</i> ou B2B;.....	37
3.4.3.	Transações Financeiras e de Valores Mobiliários.....	38
4. A APLICAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE E SUAS IMPLICAÇÕES 39		
4.1.	A Tributação do ICMS interestadual	40
4.2.	A Nova Forma de Tributação do ICMS	41
4.3.	Efeitos da nova tributação do ICMS	42
4.4.	A violação ao princípio da não-cumulatividade.....	43
4.4.1.	Estudo de Casos.....	45
4.4.1.1.	Lei 14.237/2008 do Estado do Ceará	45
4.4.1.2.	Lei 6.041/2010 do Estado do Piauí	46
4.4.1.3.	Lei 9.582/2011 do Estado da Paraíba	47
4.4.2.	As propostas de alteração á Constituição de 1988.....	48
4.4.2.1.	Proposta de Emenda Constitucional nº 56 de 2011	49
4.4.2.2.	Proposta de Emenda à Constituição nº 103 de 2011	50
4.4.2.3.	Proposta de Emenda à Constituição nº 113 de 2011	51
CONCLUSÃO		53
REFERÊNCIAS.....		56

INTRODUÇÃO

Com o advento da internet no mundo o Direito Digital passou a atuar dentro da sistemática dos demais ramos do Direito afetando as relações sociais e econômicas de maneira gritante. Assim, dentro do Direito Empresarial surgiu a figura do Comércio Eletrônico que afetou a forma de tributar o ICMS pelos Estados e que conseqüentemente comprometeu diretamente o Direito Tributário.

Assim, com o fito de esclarecer melhor o conteúdo do trabalho seu conteúdo foi dividido em quatro capítulos sendo que o primeiro aborda a parte geral dos tributos com especial ênfase aos tributos estaduais, haja vista que o conteúdo principal do trabalho tem forte relação com o ICMS, um imposto Estadual.

No segundo momento o trabalho trata do ICMS especificadamente demonstrando os momentos históricos dos impostos no Brasil até a criação do ICMS como temos atualmente com as nuances que o diferenciam dos demais impostos.

O terceiro capítulo baseia-se na descrição comércio eletrônico consubstanciado em um histórico pormenorizado dos momentos mais importantes do comércio no mundo além de características importantes do comércio eletrônico que demonstram sua importância econômica dentro do contexto atual.

No último momento deste trabalho foi explanada a questão da aplicação diferenciada do ICMS nas relações comerciais via E-Commerce onde foi necessária uma abordagem mais específica de matérias constitucionais tributárias para demonstrar possíveis irregularidades na referida tributação que poderiam gerar danos aos consumidores e empresários.

Finalmente e ainda no último capítulo são feitas análises de casos concretos ligados à tributação do ICMS no E-Commerce com o intuito de evidenciar uma possível necessidade econômico-social de alteração das normas tributárias no que tange a aplicação do ICMS no comércio eletrônico.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1. Conceito

A competência tributária é um dos principais centros de dúvidas no que tange a aplicação de determinado tributo em um determinado momento. Isso ocorre devido o aplicador da norma não ser sempre o competente para instituir determinado tributo e assim o faz pelo mero desconhecimento das normas tributárias.

No entanto, não significa que a competência tributária seja algo de fácil compreensão, pois existem determinadas nuances que fazem que um dos tributos se torne peculiar ante a aplicação de seus preceitos, por este motivo, em alguns momentos, nota-se a própria diferenciação de entendimentos no que tange ao conceito da competência tributária, conforme se nota pelo que segue.

Alguns doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho entendem que a competência tributária é uma parcela das prerrogativas legislativas dos entes políticos, para que estes possam produzir normas em matéria tributária. (2011, p. 270)

Em contrapartida, Roque Antonio Carrazza, apoiado por Vittorio Cassone e Eduardo Sabbag, trás um conceito clássico, onde a competência tributária é apresentada como uma aptidão jurídica para que os entes políticos criem os tributos "*in abstracto*". (2011, p. 30)

Todavia, seja em um conceito clássico ou em um conceito moderno, sabe-se que a competência tributária mesmo quando outorga poderes aos entes federativos ela também os limita, trazendo a baila quais as regras para a aplicação de cada espécie de tributo, de modo que uma exacerbação quanto a estas regras seria um ato inconstitucional.

Ressalta-se ainda o entendimento de Kiyoshi Harada que bem salienta que não existe de fato uma hierarquia entre os tributos, mas sim uma discriminação constitucional das rendas tributárias entre os entes políticos, deste modo, em uma análise teleológica da Constituição Federal, pode-se concluir que esta discriminação constitucional tem o condão de melhor gerir e distribuir os bens públicos entre os entes federados. (HARADA, 2009, p. 281)

Deste modo, pode-se concluir que embora apresentem determinadas distinções os conceitos de competência apresentados pelos autores supra possuem um ponto de convergência, que é a importância da competência tributária para a melhor gestão da coisa pública, tornando possível a aplicabilidade das normas tributárias no caso em concreto.

1.2. Definição de Tributo

Conforme sobressalta Paulo de Barros Carvalho, a definição que se dá aos tributos vai muito além da mera explanação legislativa, durante a história os tributos foram vistos de diversos modos pela sociedade, sendo que alguns deles são:

- Tributo como pecúnia;
- Tributo como prestação devida juridicamente pelo sujeito passivo;
- Tributo como um direito subjetivo do sujeito ativo;
- Tributo como sinônimo de relação jurídica tributária;
- Tributo como norma tributária;
- Tributo como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2011, p.51)

Passa-se a análise dos termos.

1.2.1. Tributo como pecúnia

Sendo um dos mais comuns usos de tributo na linguagem corriqueira da sociedade, não se pode dizer, entretanto, que seja o meio mais correto para a aplicação deste vocábulo, e nem ao menos o legislativo se preocupou com a sistemática que envolve essa palavra, pois até mesmo em seu art.166 há este uso inapropriado, muito embora os próprios legisladores tenham conceituado tributo de forma adversa. (CARVALHO, 2011, p.51)

Deste modo, o sentido atribuído aos tributos, neste caso, possui caráter unicamente pecuniário, ou seja, os tributos são vistos como meros pagamentos, sem

nenhum outro significado, por este motivo é o sentido mais aplicado pela população em geral, tendo em vista que grande parte dela não entende o caráter social e econômico dos tributos.

Muito embora a expressão final do tributo seja dada em pecúnia, não parece ser a opção mais correta da aplicação deste termo, tendo em vista que tributo é uma expressão muito mais ampla em termos jurídicos. Mesmo assim, não seu uso está incorreto, pois uma palavra por mais que esteja fora de um contexto gramaticalmente válido, ela possui uma função em uma sociedade ou classe social, portanto não é incorreta, mas sim inapropriada dentro de um contexto.

1.2.2. Tributo como prestação devida pelo sujeito passivo

Esta é a forma que conduz ao pensamento de que um tributo seria um débito existente e que deve ser adimplido pelo contribuinte, sendo um dever jurídico do contribuinte com o Estado. (CARVALHO, 2011, p 52)

Entretanto, este uso não se coaduna totalmente com a realidade, pois o dever do contribuinte quanto ao adimplemento do tributo realmente existe, mas existe uma contraprestação estatal, mesmo que esta seja vinculada a uma ação própria do estado ou não, deste modo, caracterizando os tributos vinculados e não vinculados.

Além disso, toda a prestação elencada em lei como tributo existe com determinada função e aplicação, deste modo a simples análise do sujeito passivo da demanda demonstra uma conotação muito rústica a algo que é muito complexo.

1.2.3. Tributo como um direito subjetivo do sujeito ativo

Aparentemente, esta aplicação parece totalmente divergente da anterior, mas isso não é de todo verdade, já que este entendimento só dá maior valoração ao direito que o sujeito ativo tem de ver o valor empregado no tributo devolvido em forma de contraprestação estatal.

De fato, há uma contraprestação do Estado para cada tributo, pois os tributos, embora possuam seu caráter cognitivo, somente seriam criados se

houvesse um consenso social de que há a necessidade de suas existências para a manutenção ou criação de determinadas atividades estatais de interesse público.

Porém, não se pode compilar apenas esta característica como o bojo principal dos tributos, de fato é uma parte muito importante e basilar dos tributos e é, também, uma das que causa maior perplexidade na sociedade, mas não se pode analisar esta aplicação como o todo, mas sim como parte da disciplina formadora dos tributos.

1.2.4. Tributo como sinônimo de relação jurídica tributária

Neste ponto de vista, o tributo não é mais visto unicamente por seus liames pecuniários ou mesmo por seus sujeitos ativo e passivo, mas sim se tem o tributo como um composto destas três características, mas com foco basilar na relação obrigacional que vincula esses três atributos.

Deste modo, esta é uma aplicação que se aproxima da juridicamente aceita, já que trata de forma mais coesa os três elementos supramencionados em conjunção harmônica, aplicando ao caso em concreto à subsunção do fato a norma, que ocorre quando determinada prática feita pelo sujeito passivo se coaduna com uma conduta tipificada em norma tributária, gerando o direito estatal de cobrança do tributo.

Este tipo de interpretação pode ser vista diversas vezes na Lei n.º 5.172/66, como, por exemplo, em seu art.19¹, que traduz com total consonância o exposto acima, e descreve a hipótese de incidência do imposto sobre a importação.

1.2.5. Tributo como norma tributária

Neste entendimento, o tributo é visto pelo prisma da legalidade, ou seja, embora o tributo tenha determinada função no mundo material, no mundo

¹ Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional. (BRASIL, 1966, p. 3)

hipotético o tributo deve ser normatizado para que exerça suas funções de modo a trazer maior eficiência social.

Neste contexto, percebe-se claramente a manifestação do princípio da legalidade, onde os tributos, via de regra, só poderão ser criados ou alterados mediante lei que o determine, assim como ocorre com diversos outros institutos do direito brasileiro, como os crimes no Direito Penal.

Portanto, muito embora essa seja uma interpretação corriqueira no Direito brasileiro, ela não deve ser utilizada como exclusiva, mas sim como a manifestação popular de interesse em criar e manter determinados serviços estatais, manifestação esta que está sujeita ainda a interpretações doutrinárias e jurisprudenciais.

1.2.6. Tributo como norma, fato e relação jurídica.

Finalmente, apresenta-se o conceito de tributo em toda a sua amplitude, ou seja, alcançando a norma, o evento em concreto e a obrigação decorrente da subsunção do fato a norma. Este é o conceito atribuído pelo legislador no art. 3º da Lei nº 5.172/66:

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

Nestes termos, conclui-se que um tributo possui as seguintes características:

- Prestação Pecuniária Compulsória;
- Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir;
- Não constitua sanção de ato ilícito;
- Instituída em lei;
- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Conforme análise que segue.

1.2.6.1. Prestação Pecuniária Compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Como primeira característica elencada pelos legisladores, os tributos como prestações pecuniárias compulsórias, significa que qualquer contribuinte está vinculado obrigatoriamente ao pagamento de determinado tributo, quando houver a subsunção do fato à norma e o posterior lançamento do tributo.

Uma das grandes problemáticas que envolvem esta primeira parte da definição de tributo se ampara nos anseios dos próprios contribuintes, pois estes não acreditam que essa prestação pecuniária obrigatória seja criada por um motivo palpável, mas sim por mera presunção política, uma obrigação criada por governantes que acreditam em uma política corrupta.

De fato, não se pode negar inteiramente que existem políticos que utilizam o poder público de forma desvirtuada, assim como ocorre em qualquer outra profissão, mas, realmente, os tributos foram criados para custear determinados serviços públicos, o que nem sempre ocorre e faz com que haja cada vez mais descrédito quanto ao uso eficaz dos tributos.

Quanto à questão do pagamento dos tributos, a grande problemática que perquiria o mundo jurídico era com relação a qual seria a forma de pagamento descrita pelo legislador ao citar que o pagamento poderia ser feito por uma prestação que exprimissem valor diverso da pecúnia, do dinheiro.

Por este motivo, durante muito tempo se acreditava que os tributos poderiam ser pagos das formas mais diversas possíveis, desde que exprimissem um valor que poderia ser expresso em dinheiro, mas que de fato não o seria, como, por exemplo, o serviço militar obrigatório.

Essa celeuma permaneceu durante anos no ordenamento jurídico, pois, realmente, a maioria das atividades praticadas em sociedade possui um valor pecuniário, por este motivo os contribuintes acreditavam que as atividades praticadas por eles para com os entes federativos serviriam como pagamento.

Ocorre, em contrapartida, que o entendimento atual relativo a esta oração é de que, na verdade, quando o legislador abriu espaço para outros meios que expressassem valores, ele se referia aos possíveis indexadores utilizados como a UFESP, UFIR, OTN ou ORTN, por exemplo. Nesses termos, apenas seria aceita

outra forma de pagamento se isso estivesse disposto em lei, nos ditames do princípio da legalidade.

Até mesmo hoje ainda se confunde muito a questão do pagamento dos tributos, principalmente em se tratar da compensação tributária, pois os contribuintes acreditam que podem compensar, por exemplo, precatórios municipais em uma dívida federal. De fato, o erro incorre sobre o ente ou o órgão que designou o precatório, pois, conforme o caso acima, não pode haver a compensação enquanto não houver lei que assim o regule, podendo, no máximo, haver a penhora do precatório pelo outro ente, mas não a compensação.

1.2.6.2. Não constitui sanção de ato ilícito

Uma das características que gera grande confusão entre os contribuintes ocorre com relação ao caráter da licitude dos tributos, porque muitos contribuintes pressupõe que tributos existem para atitudes lícitas e ilícitas, o que de fato não ocorre, já que a incidência dos tributos só poderá ocorrer se houver a comprovada existência de um fato lícito, deste modo, não é possível a cobrança do Imposto Sobre Serviços de um grupo de assassinos de aluguel.

Todavia a grande problemática que envolve esta questão percorre a diferenciação entre multas e tributos, pois ainda se acredita que essas duas cobranças existem pelos mesmos motivos e finalidades. Isso ocorre, pois o órgão que efetiva a cobrança dos tributos geralmente é o mesmo que cuida e fiscaliza da cobrança das multas.

Contudo, a distinção entre um instituto e outro é basilar, pois a multa é uma imposição estatal a determinada pessoa com função sancionatória e educativa, deste modo, um indivíduo que pratica uma infração penal que é apenada com multa pelo Tribunal de Justiça de São Paulo será cobrada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, do mesmo modo dos tributos do Estado de São Paulo.

Em contrapartida, os tributos possuem um caráter voltado ao interesse da coletividade, pois, são criados pela vontade popular para que possam usufruir determinados serviços prestados pelo Estado de modo eficaz, não existindo o caráter sancionatório e educativo que advém das multas.

E isso se comprova facilmente, pois nos termos do ilustre Eduardo Sabbag, um tributo só será exigível quando, primeiramente, houver a subsunção do fato a norma e depois o lançamento deste. Já as multas, no caso as tributárias, só serão cobráveis se não houver o correto adimplemento do tributo, por exemplo. (SABBAG, 2011, p. 380)

1.2.6.3. Instituída em lei

Uma das principais características dos tributos advém do princípio da legalidade, que institui que, via de regra, é necessária lei, seja ela complementar ou ordinária, para instituir e alterar os tributos. Nestes termos, é função primordial do poder legislativo tratar de matéria tributária e caso inexista tal lei o tributo não pode ser cobrado.

Por óbvio, a intenção do legislador a discriminar a necessidade de lei para imposição de tributo advém da obrigação de propiciar a segurança aos contribuintes, pois a forma exigida constitucionalmente para a criação de lei dificulta que haja uma total liberalidade dos legisladores para a criação e alteração dos tributos.

Todavia, conforme demonstra claramente José Eduardo Soares de Melo, o princípio da legalidade não se aplica unicamente quanto à alteração e extinção dos tributos, mas também no que tange a imposição de subsídios, redução da base de cálculos, anistia, remissão e muitos outros atos que poderiam, de fato, beneficiar o contribuinte no que tange ao pagamento dos tributos. (2002, p.22)

Ressalta-se, porém, que impostos como o Imposto Sobre Importação, Imposto Sobre Exportação, Imposto Sobre Produtos Industrializados, Imposto Sobre Operações Financeiras e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis, podem ter suas alíquotas alteradas por mera liberalidade do Executivo, nos termos dos arts.155, §4º, IV e art. 177, §4, I, “b”.(SABBAG, 2011, p.1055)

Também pode haver a instituição ou majoração de um imposto por meio de medida provisória, sabendo, assim, que este imposto será considerado como instaurado ou alterado nos termos de uma lei ordinária, conclui-se, portanto, que não pode ocorrer este tipo de situação para os impostos regidos por lei

complementar, nos termos do art. 3º do CTN e art. 62, §1º, III, da Constituição Federal.

1.2.6.4. Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada

Quanto a este item é importante salientar que existem dois tipos de atos administrativos, são eles os atos vinculados e os atos não vinculados ou discricionários. Os atos vinculados são aqueles que possuem legislação específica e que possuem imperatividade, havendo a impossibilidade de o aplicador opinar ou decidir sobre sua aplicação.

Em contraposição os atos não vinculados ou discricionários também são descritos em lei, mas deixam uma pequena margem de escolha ao aplicador, por exemplo, em uma festa será necessário fechar uma rua na cidade de Taubaté, neste caso, caberá ao prefeito, dentro da discricionariedade a ele concedida decidir sobre o interesse público com relação a esta festa. (MELLO, 2008, p. 371)

Neste sentido, a cobrança do tributo é feita mediante lançamento que é o ato que gera o crédito tributário, e este é um ato plenamente vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, não deixando que o aplicador da lei possa optar sobre quando ou como a norma deverá ser aplicada e cumpra o que estiver disposto em lei.

Assim, um tributo somente poderá ser cobrado se for lançado. Este lançamento dar-se-á mediante lei que regerá todas as ações do aplicador, não restando a ele nenhum poder para escolher sobre a possibilidade da aplicação do tributo, cabendo a ele a aplicação irrestrita do lançamento se houver a subsunção do fato a norma e não houver nenhuma imunidade ou isenção tributária envolvida na relação jurídico-tributária. (SABBAG, 2011, p. 380)

Por fim, é válido ressaltar que, nos termos do art. 173 do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo poderia ter sido inscrito ou da data da decisão judicial definitiva que tiver tornado o tributo inexigível por vício em sua forma. Portanto, tributos que não forem lançados não podem ser cobrados, todavia, se isso ocorrer e o tributo prescrito por quitado pelo contribuinte esse pagamento pode ser considerado legal, sendo o crédito tributário meramente moral.

1.3. Espécies Tributárias

Tendo em vista que os tributos possuem características econômicas e sociais que os diferenciam das demais obrigações conhecidas da vida civil, foi necessário que fossem estabelecidas classificações aos tributos, delimitando-os. Com este intuito, grandes doutrinadores criaram teorias para determinar que espécies de obrigações seriam realmente tributárias. Passa-se, portanto, a análise de algumas destas importantes teorias.

1.3.1. Teoria Dicotômica, Clássica, Dualista ou Bipartite

Muito embora esta seja uma teoria considerada por muitos como antiquada, esta foi uma das primeiras teorias a estabelecer parâmetros para obrigações tributárias, demonstrando que existiriam duas formas de tributos, os vinculados e os não vinculados.

Tributos vinculados seriam aqueles em que sua existência dependeria de uma atividade vinculada do Estado, ou seja, para que um tributo seja exigível deve haver uma contraprestação estatal, conforme ocorre nos casos de contribuições de melhoria e nas taxas.

Em contrapartida, os tributos não vinculados não exigem a atividade estatal para que sejam exigíveis, conforme ocorre com os impostos, tais como o IPVA, onde o imposto poderá ser cobrado no primeiro dia do exercício econômico, desde que o contribuinte seja proprietário de veículo automotor.

Deste modo, pode-se dizer que a teoria dicotômica reduz os tributos a impostos, contribuições de melhoria e taxas. E ainda que apoiada por grandes autores como Geraldo Ataliba apoiado por Pontes de Miranda, esta não é a visão mais vanguardista no que tange a espécies tributárias, mas ainda é uma das mais utilizadas didaticamente.

1.3.2. Teoria Tricotômica, Tripartida ou Tripartite

Esta durante muito tempo foi uma das teorias mais bem vistas do Direito Tributário, por basear-se em regras do Direito Alemão e, também, no art. 5º do CTN e na Constituição Federal de 1946, descrevendo as espécies de Tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Mesmo aparentando algumas semelhanças com a teoria dicotômica, há uma enorme diferença entre elas, pois a teoria dicotômica baseava-se na necessidade da atuação estatal para classificar os tributos, e a teoria tricotômica se utilizou do tributo em si como forma de classificação.

Além disso, a teoria tricotômica trouxe uma nova classificação às espécies tributárias onde as contribuições de melhoria seriam compostas por todas as receitas tributárias que não fossem adquiridas pela via dos impostos ou das taxas.(SOUZA, 1975, p.40)

Assim sendo, embora tenha tido uma enorme aceitação doutrinária, essa teoria aparenta mascarar determinadas ações estatais que com a intenção de maximizar seus tributos apenas os incorporam às contribuições de melhoria, deixando, assim, um enorme vazio no que tange ao conceito do que realmente seriam estas contribuições.

1.3.3. Teoria Pentapartida

Perpassadas as teorias anteriormente mencionadas, chegamos ao status atual da doutrina brasileira que é a de que, atualmente, existem cinco espécies de tributos, quais sejam os impostos, as contribuições de melhoria, as taxas, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Esta espécie ainda que seja uma das mais utilizadas na doutrina atual ainda não é pacífica, tendo em vista que até mesmo o STF discute se existem quatro ou cinco espécies tributárias, conforme comprovam as jurisprudências que seguem:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os

Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (STF, RE 146.733-9/SP, voto do Rel. Min. Moreira Alves, DJ 29/06/92).

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art.149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (STF, RE 138.284, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/08/92).

Conforme demonstrado, até o momento não existe um consenso entre os tributaristas quanto a todas as espécies de tributos e isso se dá, principalmente, pela variedade de obrigações existentes aos contribuintes, obrigações estas que variam com o tempo, deste modo, cada período da sociedade poderá embarcar mais ou menos espécies de tributos, porém, até o momento, a teoria pentapartida aparenta ser a que melhor se coaduna com a realidade social e econômica atual do Brasil.

1.4. Titulares da competência tributária

A Constituição de 1988 por ser uma Constituição analítica trouxe consigo uma carga enorme de características envolvendo o Direito Tributário, dentre elas a competência tributária de cada ente federativo, conforme comprova o título VI, Capítulo I, Seções III, IV e V da referida Constituição Federal.

Com a intenção de delimitar o âmbito de atuação estatal no que tange a administração dos tributos, a Constituição da República optou pelo desmembramento das competências tributárias entre seus entes federados, trazendo em seu contexto, de forma taxativa, quais seriam os tributos que competem a cada um dos entes políticos.

Ressalta-se que a Carta Magna ao compartilhar entre os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a competência tributária de forma

rígida e restritiva tinha o desígnio de garantir a isonomia entre estes entes, garantindo que houvesse entre eles as autonomia financeira, administrativa, legislativa e política, tornando possível a aplicação dos princípios tributários à realidade. (CARRAZZA, 2011, 540)

Além disso, com base nas afirmações acima se pode concluir com nitidez que a distribuição das competências entre os entes políticos é unicamente constitucional, cabendo aos entes federados interpretar e legislar sobre matéria tributária dentro dos limites estabelecidos pela Carta das Competências.

1.5. Diferença entre capacidade tributária ativa

Diferente da competência tributária, que se apresenta como uma atribuição política aos entes federados para que estes possam legislar, arrecadar e fiscalizar tributos e que possui fortes características como as da indelegabilidade e irrenunciabilidade, a capacidade tributária ativa possui maior flexibilidade em sua aplicação, tendo em vista que se trata de atribuição meramente administrativa que regula as relações de cobrança dos créditos fazendários ante aos seus contribuintes.

Além disso, a capacidade tributária ativa por se tratar de uma aptidão para arrecadação de tributos esta pode ou não ser delegada a outro ente para que este exerça o poder de cobrança em relação aos contribuintes. Neste momento, a visão das contribuições parafiscais, que são de competência de um ente, por delegação da capacidade tributária ativa passam a ser cobradas por outro, que receberá determinado valor para exercer essa função.

Pelo acima exposto, conclui-se claramente que a capacidade tributária ativa é administrativa, delegável e totalmente distinta do conceito de competência tributária, tendo em vista que a primeira não perdura sem a preexistência da segunda, nestes termos, se um tributo deixa de existir a capacidade tributária ativa também o faz, mesmo que ainda exista outra norma que a regule nos termos do tributo revogado.

1.6. Os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal

Comprovada a necessidade de uma divisão igualitária de tributos entre os entes federados, a Constituição da República em seu art. 155 descreve que seriam distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal, a partir da Emenda Constitucional 03/1993, os impostos que seguem:

- ITCMD;
- IPVA;
- ICMS.

Segue uma análise mais aprofundada sobre cada um dos elementos supramencionados.

1.6.1. ITCMD (art. 155, I, CF)²

O Imposto de transmissão *causa mortis* e doação é considerado um dos mais antigos descritos na história, tendo ocorrido em Roma suas primeiras aparições em forma de vigésima sobre heranças e doações. (SABBAG, 2011, p. 1036)

Até a Constituição de 1967, os impostos relativos à transmissão *causa mortis* e o imposto de transmissão *inter vivos* eram da competência estadual, apenas com a vigência da Constituição de 1988 que houve a divisão, onde o imposto sobre a transmissão *causa mortis* ou não oneroso passou a ser de competência do Estado e o oneroso ou *inter vivos* da competência municipal. (SABBAG, 2011, p.1036)

A incidência deste imposto ocorre sempre que houver a transmissão de um bem, seja imóvel ou móvel por sucessão legítima, testamentária, sucessão provisória, por sucessão gravada de encargos ou por simples doação, podendo recair, inclusive com relação ao fideicomisso. (MELLO, 2002, p. 333)

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;(BRASIL, 1993, p.2)

O fato gerador deste tributo ocorre quando houver a transmissão do bem, no caso dos imóveis, no cartório de registro de imóveis, ao passo que na transmissão de bens móveis o fato gerador ocorre com a transmissão gratuita do bem.

Os sujeitos ativos desse tributo são os Estados e os Municípios, em contrapartida há uma enormidade de contribuintes que podem vigorar no pólo passivo desta relação, principalmente por se tratar de relações corriqueiras na sociedade, podendo ser qualquer pessoa que se enquadre na hipótese de incidência do ITCMD.

Finalmente, a base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens transmitidos a título de doação, não podendo superar seu valor de mercado. Quanto às alíquotas estas são fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal não podendo perpassar o valor de 8%, nos termos da Resolução 9/92.

1.6.2. IPVA (art. 155, III, da CF) ³

O IPVA é o imposto relativo a propriedade veicular automotora, com base neste conceito pode-se perceber que somente recairá este imposto quando a propriedade for de veículo automotor, deste modo, não recairá sobre veículos de tração animal ou humana, nos termos do anexo I do Código de Trânsito Brasileiro⁴.

Neste sentido, o fato gerador do IPVA ocorre todo o dia 1º de cada ano, para os carros já em uso, ou a data de compra do veículo, para os veículos novos ou a data do desembaraço aduaneiro, para os carros importados.

O sujeito passivo no IPVA é o possuidor de um veículo automotor em uma das datas supramencionadas, sendo que, para fins de tributação, estará com a posse veículo o indivíduo que o licenciou e que está registrado no DETRAN

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:...

... III - propriedade de veículos automotores. (Brasil, 1992, p.2)

⁴ VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico). (BRASIL, 1997, P.78)

(Departamento Estadual de Trânsito) como proprietário do veículo no momento da ocorrência do fato gerador.

A base de cálculo do IPVA ocorre sobre o valor venal ou comercial do veículo, sendo que este valor será atribuído pelo próprio ente tributante baseado em valores descritos em publicações especializadas. Também se pode obter o valor do veículo por meio de nota fiscal ou pelos documentos relativos ao desembaraço aduaneiro. (SABBAG, 2011, p.1033).

Com relação às alíquotas, o IPVA não possuía nenhuma classificação precisada pela Constituição, somente com o advento da Emenda nº 42/2003 foram criadas previsões de alíquotas mínimas a este imposto, devendo cada Estado estipular as alíquotas com discricionariedade, obedecendo aos princípios que regem a administração pública, podendo ainda, discriminar determinados veículos por seu uso ou tipo.

2. ICMS (art. 155, II, da CF)⁵

2.1. Histórico do ICMS no Brasil

Regido pelo art. 155, II, da CF e Lei Complementar nº 87/96, o ICMS é o imposto estadual referente à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo ainda imposto relativo a operações e as prestações que se iniciem no exterior.

Todavia, o ICMS não é nenhuma novidade no mundo jurídico e sua existência perpassou por momentos históricos do Brasil até chegarmos ao conceito atual do ICMS, primeiramente no Brasil colonial Portugal cobrava de seus colonos o as Dízimas ou Dízimo Real, que eram cobranças realizadas sobre o açúcar que fosse comercializado, o interessante é que a Junta da Fazenda Real instituiu livros

⁵ 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; (BRASIL, 1992, p.2).

para todos os comerciantes, sendo uma das primeiras formas de controle de tributos da história brasileira. (BARICKMAN, 2003, p.73)

Neste momento histórico as Dízimas não eram o imposto mais importante no Brasil, de fato este seria o Quinto, que era um imposto sobre a captação de ouro, deste modo, toda quinta parte do ouro captado no Brasil seria destinada a Portugal, e nunca teria uma destinação social ou econômica ao Brasil, apenas serviu para auxiliar a Portugal que passava por dificuldades econômicas, este imposto poderia ser pago tanto por batêas (vasos utilizados para lavar o ouro), quanto por cabeça de escravos e isso gerou sérios problemas, pois com a grande circulação de ouro na época havia demasiada sonegação de impostos, fazendo com que o rei Dom João VI decretasse que só poderiam circular dentro das províncias ouro em pó com valor de mil réis por oitava de ouro. (MAIA, 1827, p.15)

Com a Independência do Brasil houve uma enorme problemática relativa às diretrizes tributárias do país, pois a partir de 1834, o Ato Adicional da Lei 16 de 12 de agosto de 1834, as províncias passaram a possuir competência tributária para legislar sobre impostos provinciais e municipais, porém a receita advinda desses impostos viria do remanescente do que fosse arrecadado pelo Governo Central. (LANARI, 2005, p.29)

Com a Primeira Guerra Mundial houve um enorme colapso no campo tributário, onde houve uma enorme exacerbação tributária tendo em vista que até aquele momento preponderavam os tributos meramente patrimoniais, e, assim, nasceram os primeiros tributos que envolviam o consumo propriamente dito. (SILVEIRA, 1959, p.123)

O Brasil, seguindo a linha da Europa, criou em 1922 o “Imposto Sobre Vendas Mercantis”, disposto na Lei Federal nº 4.625, de competência da União. Com o advento da Constituição de 1934 este imposto teve um aumento em sua aplicação, passando a ser utilizado nas consignações mercantis o que fez com que fosse conhecido como Imposto Sobre Vendas e Consignações e que em 1937 passou a ser de competência dos Estados. (CALIENDO, 2009, p. 303)

A grande problemática que envolvia o IVC estava no fato de que sua cobrança era feita sobre toda e qualquer relação mercantil e isso ocorria diversas

vezes com um mesmo produto desde sua fabricação até a chegada ao consumidor final gerando um efeito cumulativo que auxiliava às grandes empresas gerando enormes monopólios no país. (SABBAG, 2011, p.1005)

Por este motivo, em 1965, com a Reforma Constitucional nº 18, o IVC foi substituído pelo Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias, a grande novidade envolvendo este tributo foi à queda da cumulatividade das incidências deste tributo, a partir daí as empresas que adquirissem determinado material ainda pagariam o ICM, mas, ao final, no momento da venda do produto, poderiam utilizar o valor do tributo pago anteriormente como crédito tributário. (SABBAG, 2011, p.1005)

Finalmente, com a chegada da Constituição de 1988 o ICM sofreu fortes alterações, passando a se chamar de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ou ICMS, calhando no aumento de sua incidência que passou a recair também sobre minerais, combustíveis e energia elétrica. Além de passar a ser um tributo Estadual e Distrital que manteve o princípio da não cumulatividade em seu bojo. (SABBAG, 2011, p.280)

2.2. Previsão na Constituição Federal

Previsto no art. 155, II da CF, o ICMS⁶ é um imposto de competência estadual e distrital, todavia em quando houver territórios nacionais ou em caso de guerra externa pode a União instituir o ICMS nos termos do disposto nos arts. 147⁷ e 154, II⁸ da CF.

⁶ 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;

⁷ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁸ Art. 154. A União poderá instituir:...

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O ICMS tem em seu conteúdo pelo menos cinco impostos, quais sejam:

- a) Imposto Sobre Operações Mercantis
- b) Imposto Sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal
- c) Imposto Sobre Serviços de Comunicação
- d) Imposto Sobre Produção, Importação, Circulação, Distribuição ou Consumo de Minerais(CARRAZZA, p.37,2011)

Em uma forte demonstração de desapego ao aspecto científico dos tributos o legislador constituinte optou por unificar todos estes impostos em um sem nem ao menos alterar sua nomenclatura para que se adequasse aos novos padrões, porém estes tributos podem ser tratados conjuntamente conforme demonstram as análises que seguem.

2.2.1. Regra-Matriz de Incidência

Conforme exposto no art. 155, II, da CF, haverá a incidência do ICMS sempre que houver circulação de mercadorias, deste modo não se poderá falar em incidência do ICMS quando o objeto a ser tratado não for uma mercadoria, ou quando mesmo sendo mercadoria esta não estiver circulando, conforme comprovam as jurisprudências que seguem:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO ICMS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NÃO INCIDÊNCIA D.L. 406/68, ART. 8º, § 1º - SÚMULA 156/STJ VIOLAÇÃO AO ART. 535, II DO CPC NÃO CONFIGURADA - PRECEDENTES.

- A prestação de serviços de composição gráfica, ainda que não personalizados e encomendados, sujeitam-se à incidência do ISS e não à do ICMS. (TJRS, REsp 225.592/RS, voto do Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 04.02.02).

É cediço que as transferências de mercadorias realizadas entre matriz e filial não são tributadas por ICMS. Isto porque não há realização de operação, "quid" exigido pela Constituição Federal (art.155, inciso II) para que haja a incidência do imposto. Não basta, portanto, a circulação de mercadorias se desta circunstância não decorre realização de comércio.(TJSP, Apelação 9136294-91.2009.8.26.0000, voto do Rel. Nogueira Diefenthaler).

Porém esta questão ainda não é pacífica podendo ser encontradas decisões das mais diversas no que tange a aplicabilidade do ICMS em determinadas relações mercantis, principalmente no que tange a movimentação de mercadorias entre a empresa matriz e suas filiais, conforme comprova a jurisprudência abaixo.

1. O fato de o bem permanecer, por algum tempo no estabelecimento matriz, e só depois, conforme a necessidade, acontecer a remessa para algum estabelecimento filial, no qual cumprira a finalidade para a qual foi comprado, não desfigura a unidade da operação de circulação econômica da mercadoria. Assim, a integração ao ativo fixo da matriz foi apenas aparente, passando a ser efetiva, com a transferência, ao ativo fixo da filial. Só com esta transferência e que a circulação se completou porque se com esta e que passou a ser bem fora de comércio. Por conseguinte, se a matriz esta situada num estado, e a filial beneficiada noutro, faz jus este a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, como previsto no art. 155, § 2º, VII, da CF. (STJ, REsp 453.250, voto do Rel. Castro Meira)

Embora haja um desentendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da correta incidência do ICMS a interpretação mais utilizada atualmente é a de que só poderá haver a incidência do ICMS sobre mercadorias que passem por uma transferência jurídica e não simplesmente material, deste modo somente quando a destinação final do objeto fosse mercantil haverá a incidência do ICMS. (CARRAZZA, p.39, 2011).

Portanto, o que prepondera no entendimento doutrinário e jurisprudencial atualmente é que a destinação final do produto que indicará se há ou não a incidência do ICMS, porém a Fazenda do Estado de São Paulo tem a posição de que há incidência do ICMS sempre que houver a movimentação da mercadoria, mesmo que seja entre estabelecimentos do mesmo titular.

2.2.2. Critério Material

Este é um dos critérios que causam grande tumulto entre os estudiosos do Direito e isso ocorre, pois este critério tem base num núcleo composto por um verbo e um complemento. Este critério baseia-se em atividades refletidas, que são representadas pelas ações, ou espontâneas, que são representadas por estados tais como estar ou ser. (CARVALHO, p.257, 2005)

De fato, este critério possui a intenção de isolar cada figura impositiva referente a determinado tributo para que se possam exprimir os núcleos que dão

estrutura ao conjunto normativo tributário e são exatamente estes núcleos que além de trazer a tona o conceito referente a determinado tributo.

Contudo não se deve confundir a hipótese normativa com o núcleo da hipótese normativa, pois a primeira trata objetivamente de um possível fato que se ocorrer gerará a incidência de um tributo, ao passo que o núcleo a que se refere o critério material é uma parte da hipótese normativa que auxilia o intérprete do direito a entendê-la com maior discernimento.

Deste modo, esclarecido o conceito do critério material cabe agora a análise do critério material do ICMS, devendo, para tanto ser desmembrado o conceito retirado do art. 155, II, da CF, neste sentido temos que incidirá o ICMS sobre:

- Operações relativas à circulação de mercadorias
- Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal
- Prestações de serviços de comunicação

Portando, rege o critério material do ICMS que sempre que ocorrerem quaisquer das atitudes supramencionadas haverá a incidência do ICMS, todavia, cabe ressaltar que ainda serão analisados os demais critérios para que se possa precisar ainda o momento e o local em que ocorrerá essa incidência.

2.2.3. Critério Espacial

O segundo critério formador da hipótese de incidência tributária é o critério espacial que estuda o local onde poderá ocorrer a incidência tributária. Alguns tributos trazem em suas normas uma delimitação específica do espaço onde isso ocorrerá, todavia não são todos, e para os demais tributos são utilizados indícios de onde ocorreu o fato gerador do tributo, não havendo uma delimitação condicionante do espaço. (CARVALHO, p. 261, 2005)

Tributos, como o imposto de importação possuem pontos característicos, muito embora o CTN em seu art. 19⁹ traga disposição que rege que a entrada da mercadoria no país caracteriza a incidência do imposto de importação essa tributação só ocorre nas repartições alfandegárias assim tem-se claramente o local onde ocorrerá a imposição deste tributo, muito embora sua incidência devesse ocorrer com a simples entrada do produto no território nacional.

Entretanto, outros tributos como o IPTU não são tão minuciosos em sua descrição do local onde existe a hipótese de incidência deixando claro apenas que será o perímetro urbano de cada município. Deste modo é necessária uma melhor análise por cada município para que seja delimitada a região exata da incidência deste tributo, diferente do que ocorre com o imposto de importação.

Finalmente, o ICMS difere de todos os tributos supramencionados, pois não trás em sua legislação uma delimitação conclusiva sobre o local onde ocorrerá a hipótese de incidência, somente se sabe que a incidência pode ocorrer em qualquer lugar do Estado, desde que preenchidos os requisitos já referidos anteriormente.

2.2.4. Critério Temporal

Este critério demonstra com base na hipótese de incidência o momento exato em que acontece o fato descrito, passando assim a existir a subsunção do fato a norma auxiliando assim na formação da relação obrigacional do contribuinte com a Fazenda. (CARVALHO, p. 265, 2005)

Não se trata, portanto, de um estudo das leis tributárias no tempo, como pode aparentar prima facie, mas sim o estudo do momento em que ocorrerá o liame que gerará um direito subjetivo da Fazenda de cobrar determinado tributo de um contribuinte.

Quanto ao ICMS, rege o art. 11, I, alínea "a", da Lei nº 87/1996¹⁰ que o local que trata a hipótese de incidência é aquele onde a mercadoria se encontra no

⁹ Art. 19 - O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no Território Nacional.

¹⁰ 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:

momento onde ocorre o fato gerador, ou seja, comprando uma mercadoria na Loja A, o local onde ocorre a imposição do ICMS é na Loja A.

Aí reside a primeira controvérsia com relação ao comércio eletrônico, pois a efetivação da compra se dá em um estabelecimento eletrônico, á principio sem espaço físico e sem personalidade jurídica em muitos momentos, contudo o art. 11, caput e §3º, I, da Lei nº 87/1996 foi mais além, ditando que devem contribuir os estabelecimentos que não sejam edificados, ainda devem contribuir as pessoas físicas e caso se torne impossível à localização do estabelecimento considerar-se-á este como sendo o local onde foi efetuada a prestação ou operação.

Ainda que doutrinadores civilistas, como Rubens Requião e João Eunápio Borges, tragam muitas vezes o conceito de estabelecimento vinculado a um local físico as leis tributárias podem se valer ou não deste conceito, podendo, como comprovado acima, se utilizar simplesmente do fato gerador para considerar ou não um local como sendo estabelecimento comercial. (BORGES, p. 184, 1969; REQUIÃO, p. 204, 1991)

Pelo exposto, pode-se afirmar que muito embora o ICMS quando aplicado ao comércio eletrônico possa persuadir alguns doutrinadores à ideia de que não há uma previsão legal correta no que tange a sua aplicação o legislador criou mecanismos que se adequam a esse tipo de relação obrigacional possibilitando assim a aplicação do ICMS aos negócios praticados na internet.

2.2.5. Critério Pessoal

Finalmente, este é o critério que retrata a questão dos sujeitos ativos e passivos para a formação da hipótese de incidência. De fato o interesse das duas partes é antagônico, pois o sujeito passivo da relação não tem a intenção primeira de pagar um tributo, todavia as ações do contribuinte podem levar a imposição de um tributo, gerando assim um vínculo entre a Fazenda e o contribuinte.

Deste modo temos que o sujeito ativo do ICMS é a Fazenda do Estado, muito embora haja a possibilidade de delegar a cobrança deste imposto a uma

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador...

pessoa de direito privado ou até mesmo uma pessoa física, porém até o momento nenhum Estado tem optado por esta delegação, principalmente por se tratar do imposto que mais aumenta as receitas estaduais. (CARVALHO, p.301, 2005)

Quanto ao sujeito passivo há uma divergência entre a doutrina e a Fazenda Pública, primeiramente a doutrina tem se posicionado a favor de que só poderão ser sujeitos passivos do ICMS o comerciante, o industrial ou o produtor, ou seja, pessoas jurídicas ou físicas que pratiquem uma atividade com profissionalismo e habitualidade. (CARRAZZA, p. 41, 2011)

Por outro lado a Fazenda Pública do Estado de São Paulo tem conseguido certa aprovação no seu entendimento de que em determinados momentos o sujeito passivo pode ser simplesmente qualquer pessoa que não se enquadra nem como produtor, industrial ou comerciante, conforme rege o art. 7º da Lei nº 6.374/89¹¹, a exemplo do que também ocorre com os produtos importados, não se aplicando, deste modo a nº 660¹² do STF, pois atualmente se aplica o art. 1º, inciso V, da Lei Estadual nº 6.374/89¹³, conforme comprova a jurisprudência que segue.

E, a Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, alterou a redação do inciso I, do § 1º, do art. 2º, da LC 87, de 13/9/19961, acompanhando as alterações trazidas pela emenda constitucional. A

¹¹ Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica que, de modo habitual, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

§1º - Incluem - se entre os contribuintes do imposto:

- 1 - o industrial, o comerciante, o produtor, o extrator e o gerador;
- 2 - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- 3 - a cooperativa;
- 4 - a instituição financeira e a seguradora;
- 5 - a sociedade civil de fim econômico;...

...§2º - O disposto no item 7 do § 1º aplica - se às pessoas ali indicadas que pratiquem operações ou prestações de serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas a que se sujeitem os empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas.

§3º - O requisito da habitualidade não é exigido para caracterizar a sujeição passiva na entrada de mercadoria importada do exterior.

¹² STF Súmula nº 660 - Incidência - ICMS - Importação por Pessoa que Não Seja Contribuinte

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

¹³ Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre (Lei nº 6.374/89, art. 1º, na redação da Lei nº 10.619/00, art. 1º, I):...

V - entrada de mercadoria ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade...

legitimidade da exação no Estado de São Paulo se deu com o advento da Lei Estadual nº 11.001, de 21 de dezembro de 2001, que alterou a redação do inciso V, do art. 1º, da Lei nº 6.374/892, passando a dispor que: “*V - entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade*”.

Vê-se, de modo cristalino, que a Emenda Constitucional 33/01 permitiu a incidência do ICMS sobre a importação de mercadoria ou bem, por pessoa física, mesmo quando realizada por quem não seja contribuinte habitual do tributo, qualquer que seja a finalidade. (TJSP, Apelação 0016736-31.2010.8.26.0071, voto do Rel. Paulo Galizia).

No entanto Estados, como o de Minas Gerais, não tem alcançado este mesmo sucesso e isso ocorre, pois eles não possuem lei própria como o Estado de São Paulo para garantir a possibilidade da incidência do ICMS para pessoas físicas e nestes casos tem sido aplicado o entendimento do Supremo Tribunal Federal que está baseada principalmente na Súmula nº 660 deste mesmo tribunal e a Emenda nº 33/2001, conforme acórdão que segue.

DECISÃO: Vistos, etc. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão obstativa de admissibilidade a recurso extraordinário, este interposto contra acórdão que concluiu pela incidência do ICMS sobre a aquisição de equipamento médico-hospitalar, importado por sociedade civil anteriormente ao advento da EC 33/2001. 2. Tenho que o recurso merece acolhida. É que o acórdão recorrido destoa do entendimento firmado por esta colenda Corte. Entendimento segundo o qual, no período anterior à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, "não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto" (Súmula 660 do STF)

Nesse mesmo sentido, foram proferidas as seguintes decisões: AI 516.794, sob a relatoria do ministro Cezar Peluso; bem como REs 412.547, sob a relatoria do ministro Sepúlveda Pertence; e 472.429, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio.

Isso posto, e frente ao disposto nos §§ 3º e 4º do art. 544 do Código de Processo Civil, dou provimento ao agravo para conhecer do recurso extraordinário e dar-lhe provimento. (STF, decisão monocrática no AI 730634/MG, rel. Min. Carlos Britto)

Além disso, rege o art. 134¹⁴ e 135¹⁵ do CTN trazem a possibilidade da responsabilização de terceiros sempre que estes agirem com excesso de poderes, infração a lei ou sua omissão ou intervenção forem relevantes para o não pagamento de determinado tributo que, de fato, é devido a Fazenda.

Assim sendo, de um lado temos os sujeitos ativos que são os Estados da Federação, porém o sujeito ativo é um dos grandes problemas doutrinários e jurisprudenciais atuais, pois a Fazenda dos Estados está sempre buscando a ampliação do rol dos contribuintes, ao passo que a doutrina e jurisprudência buscam manter o rol já existente ou diminuí-lo, com o intuito de respeitar a Constituição Federal.

2.2.6. Base de Cálculo

Base de cálculo é a demonstração material da hipótese de incidência na qual se quantifica qual valor poderá ser tributado, neste sentido a medição da base de cálculo deve seguir os ditames dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para que assim o tributo possa ser exigível de forma constitucional. (CARRAZZA, p. 89, 2011)

No caso do ICMS, por exemplo, uma das hipóteses de incidência deste imposto ocorre quando se vende uma mercadoria, por este motivo, só poderá ser

¹⁴ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

¹⁵ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

base para o cálculo deste imposto a mercadoria vendida, nada a mais nem a menos que isso.

Ocorre, porém, que a Fazenda do Estado de São Paulo tem entendimento diferente com relação à hipótese de incidência do ICMS, pois além da cobrança habitual sobrevinda da venda do produto o art. 24, §1º, da Lei nº 6.374/89¹⁶ ampliou e muito a base de cálculo do ICMS de modo que a maioria da doutrina atual acredita que este aumento é inconstitucional.

2.2.7. Alíquota

A alíquota é um critério estabelecido em lei que quando colocado em conjunção com a base de cálculo permite discernir o *quantum debeatur* de um tributo, ou seja, o quanto será cobrado para cada tributo. A alíquota pode variar inclusive dentro de um mesmo tributo, todavia não pode ter fins confiscatórios, conforme já ressaltado no conceito de tributo descrito no art. 3º da Lei nº 5.172/66. (CARRAZZA, p.91, 2011)

Ocorre, por óbvio, que esta capacidade destinada aos Estados membros não é total, devendo estes agir de forma razoável e proporcional, dentro dos princípios da legalidade e capacidade contributiva, ou seja, a criação da alíquota só pode ser feita por lei e esta lei não pode desconsiderar a capacidade que cada contribuinte possui para pagar seus tributos.

É válido ressaltar que o art. 155, §2º, V, da CF¹⁷ rege que o Senado poderá fixar, por meio de resolução, alíquotas mínimas e máximas ao ICMS, deste

¹⁶ Artigo 24, §1º - Incluem - se na base de cálculo:

1 - todas as importâncias, despesas acessórias, juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens a qualquer título recebidas pelo contribuinte, excluídos os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos;

2 - frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, se cobrado em separado pelo próprio remetente ou se realizado por sua conta e ordem;

3 - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, salvo quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

4 - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados na operação realizada por estabelecimento simplesmente equiparado a industrial pela legislação relativa ao imposto federal...

¹⁷ Art. 155, §2º, V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

modo pode o Senado controlar os valores a serem cobrados e, caso o faça, as legislações estaduais que estiverem em desacordo com ele estarão infringindo a lei e, portanto, serão inconstitucionais.

Ainda pode ocorrer a diferenciação de alíquotas quando as operações mercantis forem relativas a outro contribuinte que também pratique atividades mercantis deverá haver a imposição da alíquota interestadual, ao passo que quando a destinação da mercadoria for alguém que não utilizará o bem de forma mercantil deverá ser aplicada a alíquota interna. (CARRAZZA, p.94, 2011)

Quanto à aplicação dos percentuais descritos nas alíquotas, sabe-se que estes não poderiam ultrapassar o valor da negociação mercantil realizada, porém, mais uma vez, o Estado de São Paulo tem demonstrado o quanto está interessado no ICMS, pois mais uma vez a Lei nº 6.374/89 trouxe em seu art. 34¹⁸ às alíquotas que deverão ser aplicadas a determinadas mercadorias.

b) fixar 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;

¹⁸ Artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I - 17% (dezessete por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior;

II - as fixadas pelo Senado Federal, nas operações ou prestações interestaduais e de exportação.

§1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

1 - 25% (vinte e cinco por cento), em se tratando de operações com mercadorias ou bens arrolados no § 5º;

2 - 12% (doze por cento), nas prestações de serviços de transporte;

3 - 12% (doze por cento), nas operações com arroz, feijão, pão, sal e produtos comestíveis resultantes do abate de aves, de coelho ou de gado, em estado natural, resfriados ou congelados;

4 - (vetado) com energia elétrica:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kW;

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kW;

c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;

d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantenha exploração agrícola e pastoril e esteja inscrita no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda;

5 - 12% (doze por cento), nas saídas de pedra e areia;

2.2.8. O Princípio da Não Cumulatividade

Este princípio tem o intuito de impedir que ocorra o que já aconteceu com o antigo ICM, onde a imposição deste imposto em todas as fases de compra e venda gerava produtos muito caros e criava monopólios entre as grandes empresas que eram as únicas que sobreviviam as grandes cobranças governamentais.

Por este motivo com o ICMS nasceu o princípio da não cumulatividade que rege que um produto só pode sofrer a incidência deste tributo uma vez, ou seja, se a empresa “A” vender ferro para a empresa “B”, montadora de veículos, a empresa “B” arcará com o ICMS da empresa “A” e na venda do veículo pronto á empresa “B” descontará o valor pago anteriormente pelo ferro do montante total do ICMS que seria pago ao Estado.(CARRAZZA, 2011, p. 384)

Este é o sentido aplicado pela Lei Complementar nº 87/96 em seu, art. 19¹⁹ e pela Constituição da República em seu art. 155, §2º, I²⁰, comprovando assim a necessidade de um amparo legal para que seja aplicada a não cumulatividade que, muito embora seja desfavorável aos Estados, auxilia de forma crucial as pequenas e médias empresas que não teriam a mesma possibilidade de diminuição de custos que uma grande empresa, tornando a economia do país estagnada e monopolizada.

É válido ressaltar que nas operações em que houver isenção do ICMS não haverá o supramencionado crédito tributário a ser considerado num segundo ato mercantil, isso ocorre, pois a isenção faz com que não haja a necessidade de um pagamento de um tributo, por consequência disso o comprador do produto não pode se beneficiar de um fato inexistente sob pena de enriquecimento sem causa.

3. COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)

¹⁹ Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

²⁰ Art. 155 § 2.º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

3.1. Conceito

Com uma falsa aparência de jovialidade o Comércio Eletrônico ou E-Commerce vem sendo amplamente conceituado como operações comerciais que ocorrem via internet, de fato uma das aplicações do E-Commerce ocorre via internet, mas isso não é uma verdade universal, pois ele também pode ser aplicado nos negócios realizados via telefone, fax, celular e tablets, por exemplo, porém, para fins didáticos, pode-se considerar o E-Commerce como transações mercantis via internet. (PINHEIRO, p.63, 2009)

Pode-se ainda conceituar o E-Commerce como uma realização de toda uma cadeia de valor que é encontrada em uma empresa física, porém adaptada aos meios eletrônicos se utilizando de forma intensa das tecnologias da informação e comunicação com fulcro de atingir os objetivos do negócio. (ALBERTIN, p.3, 2010)

Tem-se, ainda, o conceito de que o conceito de comércio eletrônico pode variar de acordo com sua aplicação, deste modo, quando visto em uma perspectiva de serviços o E-Business é uma ferramenta que transmite as informações da empresa aos seus clientes enquanto diminui seus custos para melhorar a qualidade de seus serviços. Todavia, se visto pelo prisma dos processos empresariais o E-Commerce pode ser visto como a implantação na empresa de um sistema automatizado e de banco de dados. (ROBINSON; KALAKOTA, p.53, 2002)

Porém, pela enorme abrangência do comércio eletrônico alguns autores não conseguem precisar sua definição, de modo que preferem ausentar-se desta alegando que uma definição do comércio eletrônico não poderia existir, pois ou a definição seria incompleta ou seria uma definição além dos limites alcançados pelo E-Commerce. (LI, p.9, 2007)

Assim sendo, muito embora o não se tenha um consenso sobre a definição de E-Commerce, porém o conceito mais aplicado seria o de que se trata de uma forma de comércio onde podem ser encontrados mercadorias e serviços por meio de um sistema digital, como via internet ou celular.

3.2. Histórico do Comércio

O primeiro registro histórico do Comércio data da Roma Antiga, onde foram criadas as primeiras regras para o tratamento do tráfico mercantil, sendo que alguns séculos depois estas normas seriam importantíssimas para a criação do Direito Comercial dos países da Europa e, conseqüentemente, dos países da América como um todo. (VERÇOSA, p. 35, 2008)

Após a queda do Império Romano, tem-se que o comércio se intensificou na Europa, principalmente em sua região Ocidental, e isso se deu, pois com a intensificação dos feudos na Idade Média as sobras existentes entre os feudos eram permutadas, até o momento em que isso deixou de se tornar viável e foram cunhadas as primeiras moedas com fins comerciais.

Neste mesmo período, com a necessidade de proteção oferecida pelos feudos houve uma massificação da população nas cidades, deixando o campo pelo medo dos ataques e dos saques tão comuns durante aquele período. Neste momento houve um grande crescimento das associações profissionais principalmente de artesãos e mercadores. (VERÇOSA, p.35, 2008)

Na Baixa Idade Média, com a necessidade de regras as relações comerciais foram criadas as Cortes e Tribunais Consulares que resolviam as lides existentes entre os comerciantes com base em seus costumes de modo rápido e baseado na equidade. (VERÇOSA, p.36, 2008)

Nesta época o Direito Comercial foi caracterizado como:

- Costumeiro – onde a principal fonte do Direito da época estava relacionada aos costumes praticados pelos mercadores;
- Internacional – esses costumes eram aplicados nas grandes feiras da Europa;
- Corporativo – pois estas normas eram aplicadas pelo Tribunal das Corporações quando ocorriam divergências entre seus próprios membros. (COMETTI, p. 2, 2009)

Finalmente no século XVI houve uma mudança dos centros comerciais que saíram das Repúblicas Italianas em direção á França, Holanda e Inglaterra. Neste período os costumes continuaram a ter uma forte expressão como fontes do Direito Comercial, porém as leis estatais passaram a ter maior relevância, como as Ordenações Francesas de 1673 e 1681. (VERÇOSA, 2008, p.38)

Assim, com a grande quantidade de pessoas nas cidades houve um crescimento elevado do valor dos alimentos, a devastação que ocorria pelas pragas que assolavam a Europa e a falta de metais preciosos para a cunhagem de moedas fez com que a nobreza europeia perdesse seu poder, mas graças à descoberta de novos mercados fora da Europa fez com que restasse alguma esperança entre os países Europeus, começando assim a expansão do comércio marítimo. (COMETTI, 2009, p.2)

Com a chegada dos colonos ao Brasil, não houve um grande interesse econômico nas novas terras, pois na época não se sabia da quantidade enorme de ouro que existia no país e muito menos a capacidade produtiva que existia na nova região. As primeiras formas de comércio inseridas no Brasil foram baseadas no corte de cana de açúcar para exportação e no corte do Pau Brasil. (PEIXOTO, 1998, p.112)

No século XVIII com a Revolução Industrial o comércio sofreu uma evolução muito rápida, pois com as novas formas de produção o comércio se intensificou e com a chegada dos primeiros telégrafos criando maior interação entre os países da Europa o que também favoreceu o comércio. (CANO, 2007, p.50)

Com a chegada do Século XX com a ocorrência das guerras que mais assolaram o mundo o comércio se desenvolveu principalmente nos ramos da saúde, das armas e dos alimentos. Ao final deste século, houve a criação de uma nova forma de comércio que estimula as vontades das pessoas para que consumam sempre que possível com a intenção de intensificar o capital de giro das empresas e conseqüentemente manter o crescimento econômico dos países. (CANO, 2007, p.94)

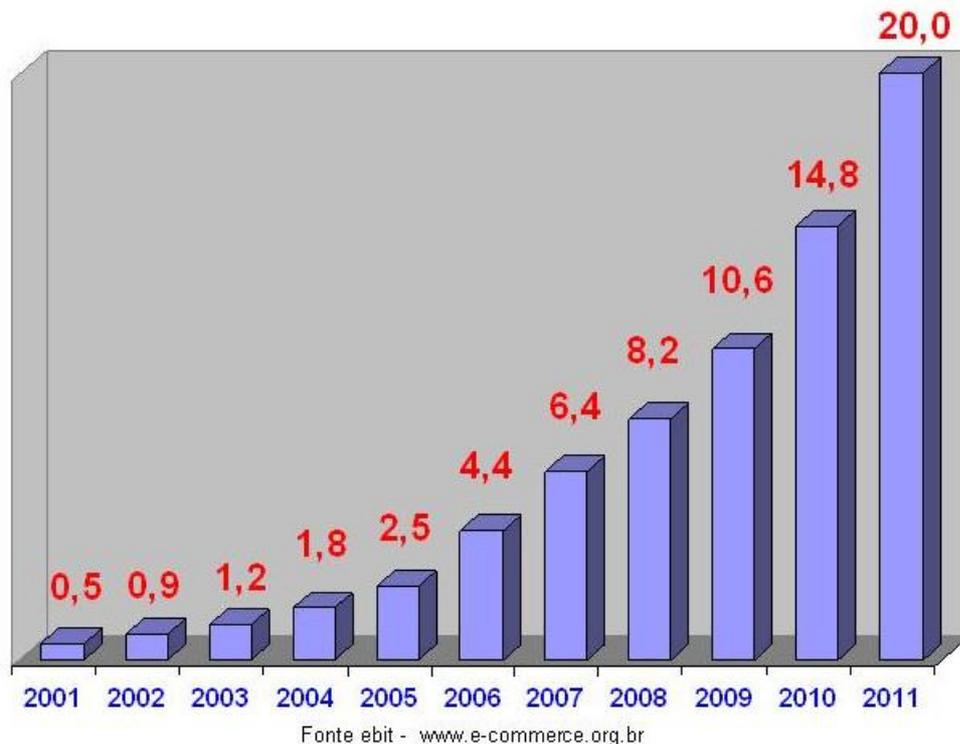
Finalmente, no final do século XX e início do século XXI o comércio eletrônico passou a impor uma nova realidade no mundo do comércio. Em 1990 com a criação das primeiras empresas “pontocom” houve uma revolução no comércio, que passou poder ser praticado na internet. Uma das grandes marcas que se destaca neste período foi a Amazon.com que trouxe além dos produtos convencionais trouxe a primeira versão dos conhecidos E-Books, que são livros eletrônicos para serem lidos e utilizados no computador. (Rohrmann, p.49, 2005)

No Brasil, o crescimento do comércio eletrônico iniciou por volta de 1995 quando as primeiras lojas, tais como a Livraria Cultura, iniciaram sua jornada pelo mundo virtual, mas isso ocorreu de forma singela e, com o tempo, foi se

adequando as novas tendências. Porém, o que impediu um crescimento maior do E-Commerce foi à queda da Bolsa Nasdaq no ano de 2000 que fez com que grandes marcas fossem a falência, como ocorreu nos Estados Unidos, com a empresa *Toys for Kids*, assim como as demais crises que atingiram o mundo nos últimos anos. (Rohrmann, p.49, 2005)

Conforme a tabela abaixo, se nota que o comércio eletrônico tem desempenhado uma enorme fonte de renda e um dos maiores crescimentos econômico anuais, aproximadamente 37% entre os anos de 2009 e 2011. E a tendência é o crescimento cada vez maior, tendo em vista que o brasileiro tem acessado mais a internet e se utilizado igualmente dos seus recursos, principalmente pelos preços e conforto que se tem ao comprar pela internet.

Tabela 1
Faturamento do e-commerce no Brasil - Bilhões



O grande problema que ainda tem dificultado crescimento do E-Commerce advém da insegurança dos consumidores no ambiente de rede, pois não existem, na legislação brasileira, normas referentes à captação segura destas informações de forma segura e confiável ao consumidor, deste modo cabe ao direito digital se utilizar o direito do consumidor para proteger os interesses dos clientes.

Portanto, o E-Commerce trouxe uma nova roupagem ao comércio como um todo, trazendo maior comodidade, facilidade e principalmente tem feito com que toda a população tenha acesso aos mais diversos tipos de produtos que antes só poderiam ser encontrados em grandes metrópoles ou centros urbanos fazendo tornando este um dos mais promissores meios de comercialização da atualidade.

3.3. Classificação do E-Commerce

Pode-se classificar o E-Commerce quanto ao momento da efetivação da compra e venda ou da aquisição do serviço, assim sendo, temos o E-Commerce Direto e Indireto. Classifica-se como direto o comércio eletrônico em que o recebimento do produto se dará de forma imediata, como ocorre nos casos em que se compra uma música pela internet e logo após o pagamento se faz o download. Em contrapartida será indireta sempre que a prestação for efetuada em um determinado período, como ocorre na compra de um produto pela internet que será entregue por via postal. (CEZAROTI, p.30, 2005)

Também se pode classificar o E-Commerce em Público ou Privado, considerando-se como públicos ou pertencentes ao E-Government os sistemas governamentais que são utilizados para compra e venda e aquisição de serviços por meio da internet, o exemplo mais conhecido desta classificação é a licitação eletrônica, onde o funcionário público pode administrar as licitações até seu término. Já os demais sistemas que são utilizados para compra de bens ou aquisição de serviços pela internet por particulares pertence ao grupo do E-Commerce privado, como ocorre na compra de créditos pra celular por meio do internet banking.

Finalmente, o Comércio Eletrônico pode ser classificado de acordo com o meio utilizado para a negociação. Neste sentido temos o E-Commerce, o M-Commerce e o T-Commerce.

A classificação de E-Commerce se dá as transações eletrônicas que ocorrem por meio de um computador, como quando um cliente entra em determinada loja virtual por seu computador e adquire um produto de seu interesse. (PINHEIRO, p.64, 2009)

O M-Commerce (*Mobile-Commerce*) é a classificação que se dá as transações eletrônicas efetuadas por meio de um celular, como ocorre no caso do sistema operacional android para celulares que disponibiliza muitos aplicativos que podem ser comprados pelo próprio celular em um ambiente chamado de *Market Place*. (PINHEIRO, p.64, 2009)

Ressalta-se, também, o T-Commerce (*Television Commerce*) que é a classificação atribuída às transações comerciais eletrônicas feitas pela televisão. Embora seja singela a utilização do T-Commerce no Brasil em países como os Estados Unidos pode-se alugar filmes ou comprar canais de televisão a cabo pelo próprio sistema da televisão. (PINHEIRO, p.64, 2009)

Deste modo, embora tenham sido apresentadas diversas vertentes por onde se pode analisar o E-Commerce, este de fato tem uma infinidade de atividades possíveis de se executar e é essa gama enorme de possibilidades que torna o E-Commerce tão atrativo para os mais diversos grupos de pessoas.

3.4. As Transações Comerciais no E-Commerce

As transações no comércio eletrônico podem ser divididas em três tipos:

- *Business to Consumer Transactions* ou B2C;
- *Business to Business Transactions* ou B2B;
- Transações Financeiras e de Valores Mobiliários.

Segue abaixo uma análise aprofundada sobre cada um dos elementos supracitados.

3.4.1. *Business to Consumer Transactions* ou B2C;

Este é o tipo de transação que ocorre entre o vendedor de um produto ou serviço a um cliente final, não importando se é uma pessoa física ou jurídica

desde que este destinatário utilize para fins particulares o bem adquirido. (CEZAROTI, P.30, 2005)

A grande vantagem deste meio de transação também é a diminuição dos intermediários para que se realize a compra da empresa e seu consumidor final, gerando assim uma diminuição no valor dos impostos. Além disso, como existe uma gama de possibilidades de compra para um mesmo produto as empresas são forçadas a criarem meios de atrair o cliente, tornando o comércio digital muitas vezes mais vantajoso que o próprio comércio existente no mundo material.

Obviamente, com o tempo as grandes empresas que trabalham com este tipo de transação assumiram a grande maioria das vendas referentes a este segmento, mas isso não foi suficiente para impedir as grandes lojas existentes no mundo físico se utilizassem sua influencia popular para angariar novos clientes, este é o caso das grandes empresas, tais como Carrefour, Extra e Casas Bahia.

É válido ressaltar também a existência dos E-Learnings, que baseados no E-Commerce tem crescido no mundo digital e que nada mais são que cursos que são comercializados pela internet á exemplo das faculdades á distância e demais cursos profissionalizantes que crescem cada dia mais e ocupam seu espaço nas transações B2C. (PINHEIRO, p.221, 2009)

Com o crescimento acelerado dessas empresas houve a preocupação com a maior segurança no acesso dos usuários para que possam comprar de forma mais eficiente e atualmente a maioria das empresas virtuais possuem programas de segurança interna para promover o sigilo das informações ali veiculadas, porém algumas pessoas ainda tem receio de comprar na internet por mera desinformação ou mentalidade estereotipada.

3.4.2. *Business to Business Transactions* ou B2B;

Esta transação é aquela realizada entre empresas que compram serviços umas das outras e que utilizam como meio de intermediação a internet ou da própria intranet. Não é o meio mais conhecido dentre os demais, pois é claro que as demais trabalham com pessoas físicas ao passo que este se baseia basicamente no comércio entre pessoas jurídicas. (ROHRMANN, p. 50, 2005)

De fato, este tipo de comércio tem a função de viabilizar relações comerciais entre empresas de modo que há uma diminuição nos intermediários entre o vendedor e o consumidor final diminuindo os custos logísticos e tributários, facilitando, assim o crescimento mútuo das empresas.

Atualmente as compras entre empresas não são mais feitas tão somente em *websites*, inclusive tem sido feitas por meio do MSN (Messenger), Orkut, Mercado Livre, e-mail e etc... Porém, ao mesmo tempo que isso auxilia, também é uma das grandes perdas existentes na transação business to business, pois a segurança jurídica nessas relações consegue ser inferior as realizadas em *websites*, havendo assim um certo receio nas compras por meio destes *softwares*.

Finalmente, é válido ressaltar que a insegurança de muitas empresas tem dissipado gradativamente, pois seu receio quanto a segurança na internet tem sido inferior á necessidade de materiais mais baratos e com cada vez mais qualidade para atender a forte demanda do mercado atual.

3.4.3. Transações Financeiras e de Valores Mobiliários

As transações financeiras e de valores mobiliários dizem respeito às relações bancárias, compras de títulos e de ações de empresas de capital aberto, pela internet. Esse tipo de transação também é conhecida como Consumer to Business Transactions ou C2B e isso ocorre, pois nesse caso é o cliente que interfere diretamente no capital da empresa e não o contrário.

Porém, se a população ainda receia comprar mercadorias no ambiente eletrônico, mais temor ocorre quando pensa em movimentar suas contas ou comprar títulos de crédito por meio da internet, deste modo, este é uma das formas que vem se desenvolvendo, mas não é tão utilizada quanto às duas outras formas de transação no Comércio Eletrônico.

Ressalta-se que até mesmo as operações simples realizadas entre um cliente e seu banco ou entre um acionista e sua empresa podem ser consideradas transações desta espécie, tendo em vista que o E-Commerce não está relacionado unicamente á internet, mas a qualquer relação de comércio realizada no mundo virtual, conforme já salientado anteriormente.

Ocorre que é totalmente antagônica a relação desta transação com as demais formas, pois esta é uma das que possui maior fiscalização por meio de um órgão do governo, que é o Banco Central e é aquele que gera maior amedrontamento na sociedade em geral.

Assim sendo, pode-se concluir que o principal fator que leva a sociedade a não se utilizar deste tipo de serviço vem de uma questão de mera desinformação, pois este é um dos ambientes mais protegidos da internet. A maioria dos bancos possui sistemas que bloqueiam o acesso à conta pela internet ao menor sinal de um vírus no computador ou celular. Portanto a questão cultural é um dos fatores a ser combatidos para que haja maior ampliação do uso desse tipo de transação pela internet.

4. A APLICAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE E SUAS IMPLICAÇÕES

Um dos elementos que caracterizam a existência do ICMS é o estabelecimento tendo em vista que a circulação das mercadorias deve ocorrer entre um estabelecimento e uma pessoa, seja ela jurídica ou física. Deste modo, o fator espacial interfere diretamente na existência do imposto, sendo competente para a cobrança do referido imposto o Estado onde tenha ocorrido a circulação de determinada mercadoria, conforme rege o art. 11, I, da Lei Complementar 87/96²¹.

Ocorre que na internet as empresas podem nem ao menos possuir uma sede, de fato, a grande maioria das empresas de compra e venda na internet possuem apenas galpões para estoque de mercadorias, mas não possuem um espaço físico próprio das lojas e demais comércios.

Até mesmo os compradores, não possuem local fixo, podem adquirir produtos em qualquer lugar do mundo sendo que o mesmo produto pode circular entre diversos Estados até alcançar seu destinatário final.

²¹ 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;...

Portanto, se faz necessário permear esta nova ceara do direito tributário e empresarial que compõe uma nova realidade que gera grandes implicações ao comércio eletrônico e que vem sendo utilizado como mecanismo político-econômico na guerra fiscal brasileira.

4.1. A Tributação do ICMS interestadual

O ICMS é devido ao Estado onde ocorreu a circulação de mercadorias, todavia para os casos em que o destinatário final seja contribuinte do ICMS poderá ser cobrada alíquota interestadual, de modo que o referido imposto será pago uma única vez, porém será recebido por dois Estados, assim o Estado que recebe a mercadoria receberá a diferença entre a alíquota interna do primeiro Estado com a alíquota interestadual. (CARRAZZA, 2011, p.94)

Todavia, a incidência do ICMS interestadual ocorre apenas nos casos em que uma pessoa jurídica adquira mercadorias de outra pessoa jurídica em uma transação B2B, de modo que caso uma pessoa física adquira estes produtos para fins próprios não ocorrerá o ICMS interestadual, mas será cobrado o ICMS pelo Estado de onde houve a primeira movimentação da mercadoria. (CARRAZZA, 2011, p. 94)

Portanto, a cobrança do ICMS que poderá gerar alíquota interestadual e conseqüentemente ganhos para o Estado destino da mercadoria só poderia ocorrer se o consumidor que adquirisse a mercadoria fosse um contribuinte do ICMS e que o produto adquirido se tratasse de mercadoria, conforme próprio entendimento do art. 155, II, da Constituição da República de 1988²².

Percebendo as grandes perdas de receita relativas ao ICMS nas relações do E-Commerce, os Estados que não colhiam frutos dessas transações virtuais, juntamente com o Distrito Federal, se uniram para criar o Protocolo ICMS nº 21/2011, protocolo este que determina uma nova maneira de se tributar o ICMS nas relações interestaduais onde todos os Estados envolvidos numa movimentação

²² 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.

de mercadoria terão sua quota parte do referido imposto²³, conforme se verá de forma mais clara posteriormente.

4.2. A Nova Forma de Tributação do ICMS

Com a vigência do Protocolo ICMS nº 21 de 2011 que ocorreu em 01/05/2011, até mesmo os contribuintes que adquirem produtos por meio de transações B2C ou transações feitas entre empresas virtuais e consumidores não empresários deverão contribuir com base em uma alíquota interestadual que será descontada da alíquota interna do Estado de origem, de modo que o montante total do imposto deveria ser pago uma única vez ao Estado de origem da mercadoria e este por sua vez repassaria uma parte ao Estado destinatário.

Como consequência disso, temos que qualquer pessoa mesmo que não seja contribuinte direto do ICMS haverá de arcar com esta alíquota interestadual e com a alíquota interna do Estado destinatário, sendo que a alíquota a ser deduzida do ICMS do Estado de origem quando aplicada nas relações interestaduais podem variar de 7% a 12% de acordo com a região de onde partiu a mercadoria.²⁴

De tal modo, com a criação deste protocolo caso um consumidor final residente no Distrito Federal quisesse adquirir um produto de um contribuinte do ICMS localizado na Bahia seria devido á este último o valor da alíquota interestadual e ao Estado do Sergipe a diferença entre a alíquota interestadual paga anteriormente e sua alíquota interna.

²³ **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.

²⁴ **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.

Todavia, o problema está no fato de que os Estados não signatários do protocolo continuaram cobrando sua alíquota interna não repassando a porcentagem aos Estados de destino da mercadoria, e assim os contribuintes tem que arcar com o pagamento do ICMS por mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador.

Além disso, muito embora a Súmula nº 323 do STF seja expressa quanto ao fato da impossibilidade da apreensão de mercadorias pelo Estado como forma coercitiva de cobrar impostos isso não exime o Estado de outras medidas coercitivas tais como multas e juros.

Além do supramencionado o Protocolo 21/2011 passou a reger que será tributado o ICMS não apenas para mercadorias, mas também sobre bens, de modo que qualquer tipo de bem que seja movimentado também deverá ser tributado dentro do comércio eletrônico quando se tratar de relações interestaduais.

4.3. Efeitos da nova tributação do ICMS

Como foi visto anteriormente, com a tributação anterior o ICMS as receitas advindas deste imposto seriam destinadas apenas para seu Estado de origem, não sendo distribuída entre os demais Estados que participassem da movimentação da mercadoria a não ser, é claro, que se tratasse de mercadoria destinada a outro contribuinte que não o consumidor final da mercadoria.

Utilizando-se desta forma de tributar, os Estados do Sudeste tem se beneficiado drasticamente deste tipo de transação haja vista que todas as grandes empresas virtuais têm sede principalmente em São Paulo, de modo que este Estado tem arrecadado cerca de 60% de todas as vendas feitas pela internet, estimando-se cerca de 11,7 bilhões de reais somente em 2011. (SENADO APROVA DIVISÃO DE ICMS ENTRE ESTADOS EM COMPRAS PELA INTERNET, 2012)

Já os Estados do Norte e Nordeste não são tão favorecidos, já que a população em sua grande maioria compra mais produtos do que vende, de modo que a própria população auxilia os Estados sede das empresas virtuais a se abastecerem com o ICMS, enquanto as demais regiões arrecadam porções irrisórias neste tipo de transação. (SENADO APROVA DIVISÃO DE ICMS ENTRE ESTADOS EM COMPRAS PELA INTERNET, 2012)

De fato, a distribuição igualitária do ICMS não é novidade no mundo jurídico e acredita-se que deveria haver mudanças constitucionais para que a arrecadação do ICMS fosse melhor distribuída entre todos os Estados da Federação, porém as mudanças feitas dentro do Direito Tributário são desenvolvidas paulatinamente, para evitar que ocorram erros graxos durante a elaboração das leis que possam gerar danos a economia nacional (CARRAZZA, 2011, p.521)

Assim, com a nova forma de tributar de forma interestadual o contribuinte será obrigado a pagar duas vezes o mesmo imposto pelo mesmo fato gerador, tendo em vista que os Estados não signatários do protocolo não repassam os valores relativos ao ICMS interestadual aos Estados Signatários fazendo com que os contribuintes tenham que pagar também aos Estados signatários para que não acabem pagando multas e juros pelo não pagamento do imposto e isso pode acarretar num aumento que pode chegar a mais de 25% sobre o valor do produto, tornando inviáveis as vendas pela internet entre Estados e diminuindo as receitas relativas ao ICMS.

4.4. A violação ao princípio da não-cumulatividade

Dentre os princípios basilares que compõe o ICMS um dos mais importantes é o da não cumulatividade. Este princípio que nasceu com o intuito de diminuir a carga do ICMS no processo de produção das mercadorias, carga esta que extinguiu as micro e pequenas empresas que não conseguiam se manter ante aos enormes valores cobrados pelos Estados. (CARRAZZA, 2011, p. 381)

Todavia, o Protocolo ICMS 21/2011 não possui força hierárquica suficiente para forçar os Estados não pactuantes a cumprir com algo que não pactuaram e que pode gerar decréscimos a seu patrimônio, por este motivo os Estados não signatários deste protocolo continuam a cobrar sua alíquota interna, não repassando ao Estado destinatário sua quota parte e estes por sua vez passam a cobrar esta alíquota interestadual dos contribuintes, aumentando o valor do produto.

Conforme se vê do conceito já descrito de não cumulatividade se sabe que um imposto não pode incidir duas vezes sobre o mesmo fato gerador, de modo

que uma empresa na internet ao vender um produto para um consumidor não contribuinte do ICMS deverá repassar para o consumidor o valor do ICMS descontando os valores anteriormente pagos a título deste mesmo imposto, ou seja, o contribuinte será a empresa e esta repassará o valor deste imposto no preço final do produto para seu cliente.

Ocorre que quando o cliente final não for contribuinte do ICMS e adquirir um produto em uma relação interestadual ele não deveria arcar com uma alíquota interestadual, isso só seria possível em uma relação entre contribuintes do ICMS, conforme rege o art. 155, VII, “a” e “b”²⁵, deste modo, caso a alíquota interestadual seja utilizada de modo tão indiscriminado isso pode gerar um efeito em cascata que desencadeará num aumento desordenado das mercadorias simplesmente pelo fato de um material ser adquirido de um determinado em detrimento de outro.

A grande função da não cumulatividade é evitar o efeito em cascata que gera um aumento desenfreado nos preços das mercadorias e mais do que isso cria monopólios das grandes empresas desestimulando o crescimento das micro e pequenas empresas entrando em total discordância com a Constituição da República de 1988 que tem a função de auxiliar as micro e pequenas empresas, conforme bem demonstram os arts. 146, III, “d”, 170, IX e 179 todos da CF²⁶.

De fato os Estados não pactuantes deste protocolo não podem ser obrigados a praticar atos que retirem sua autonomia, ainda mais em se tratando de

²⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:...

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;

²⁶ **Art. 146.** Cabe à lei complementar...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

atos que vão diminuir drasticamente seus rendimentos anuais, sendo que a medida essencial para estabelecer alíquotas em relações interestaduais do ICMS é uma Resolução do Senado, conforme regem os arts. 155, IV e V, “b” da Constituição da República de 1988.

Assim sendo, o Protocolo ICMS 21 de 2011 não pode ser aplicado primeiramente por sua inconstitucionalidade em relação à cobrança feita aos não contribuintes do ICMS, já que tal cobrança exigiria alteração Constitucional por via de Emenda Constitucional e mesmo que fosse Constitucional baseado na justificativa de cobrança como forma de equiparação no recebimento do ICMS entre os Estados a alteração de alíquotas nas relações interestaduais que envolvam o ICMS deverá ser feita por Resolução do Senado por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e não por mero protocolo não vinculativo aos Estados que não o aceitarem.

4.4.1. Estudo de Casos

Notando a possibilidade da inconstitucionalidade do Protocolo 21 de 2011 alguns Estados optaram por criar Decretos Estaduais que regulamentassem tal protocolo com o intuito de desvirtuar uma possível inconstitucionalidade do protocolo.

Com base neste mesmo entendimento, os Estados da Paraíba, Ceará, Piauí e outros criaram Leis Estaduais que regulamentassem os Decretos anteriormente criados, também com o intuito de evitar uma possível inconstitucionalidade dos referidos Decretos.

Assim sendo, é necessário estudar algumas dessas Leis para uma maior compreensão dos motivos que levaram estes Estados a instituírem essas Leis e quais as possíveis ilegalidades existentes nessas normas.

4.4.1.1. Lei 14.237/2008 do Estado do Ceará

Deste modo, os Estados do Ceará criou a Lei Estadual nº 14.237/2008, uma Lei que instituiu que será exigida uma carga tributária líquida de 3% a 10%

sobre o valor da operação, ressalta-se que o valor da alíquota dependerá das mercadorias que ali adentrarem, conforme o art. 11 da referida Lei²⁷.

Nota-se, primeiramente, que a Lei instituiu um adicional do ICMS pela simples entrada de qualquer tipo de bem seja ele adquirido por contribuinte ou não do referido imposto, dificultando assim a entrada de produtos dentro do Estado do Ceará pelo mero fato de o produto ser de outro Estado.

Assim, percebe-se claramente que a referida Lei atenta ao princípio da não discriminação onde os entes federados ficam obrigados a não praticar qualquer tipo de desigualdade puramente em razão da procedência de determinado bem. Neste caso o Ceará simplesmente não observou tal princípio deixando de lado até princípios da moralidade pública ao atuar desta forma.

Vale ressaltar, ainda, que no art. 1º²⁸ desta Lei demonstra de forma clara que o Legislativo do Ceará percebeu que os Estados não signatários do Protocolo 21/2011 não estavam repassando os valores acordados no referido protocolo e por este motivo repassou aos consumidores a retenção e o recolhimento do ICMS interestadual.

Logo, o Estado do Ceará impôs a qualquer consumidor que adquirisse produto a retenção e recolhimento dos valores do ICMS, deste modo, o consumidor não viu outra opção senão pagar o ICMS em ambos os Estados, tanto o de origem quanto o de destino da mercadoria, comprovando uma bitributação do ICMS por um mesmo fato gerador.

Diante disso, está comprovado que a norma está eivada de muitos vícios, incluindo os vícios relativos à competência e, ainda, a princípios básicos da tributação e gestão pública deixando os contribuintes em uma situação extremamente conflitante.

4.4.1.2. Lei 6.041/2010 do Estado do Piauí

²⁷ **Art. 11** - Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) por cento, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

²⁸ **Art. 1º** - Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II desta Lei ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da entrada da mercadoria.

Já o Estado do Piauí, elaborou a Lei Estadual nº 6041 de 2011, que tinha como base os mesmos princípios do Protocolo 21/2011, porém, assim como o Estado do Ceará o Piauí instituiu que seriam tributadas as relações comerciais que envolvam a circulação de bens ou mercadorias, mesmo que o adquirente das mercadorias seja um consumidor final não contribuinte do ICMS.

Quanto à alíquota aplicada nestas relações foi delimitado que seus valores estariam entre 4,5% e 10% aplicada conforme o valor da operação constante no documento fiscal.

Em entrevista ao site da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, o Secretário Estadual do Piauí, Silvano Alencar alegou que a Fazenda do Estado deixa de arrecadar aproximadamente 50 milhões de reais por ano, por conta da não tributação do ICMS. Alegou ainda, que em determinados meses os piauienses chegam a comprar 140 milhões de reais via internet, e a ausência da tributação interestadual do ICMS gera danos aos municípios aos quais são repassados 25% da arrecadação do ICMS. (AZEVEDO, 2012)

Mesmo assim, embora a justificativa do Secretário seja palpável e bem expressiva, a OAB ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade 4565 e até o momento foi apreciado o pedido liminar desta ação pelo Ministro Carlos Ayres Britto que foi favorável quanto ao pedido de suspensão da referida norma até julgamento final, baseando-se para tanto na reserva legal do Senado para alterar as alíquotas do ICMS, além da impossibilidade da cobrança do ICMS tomando como base de cálculo o valor de meros bens diversos de mercadorias. (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4565, voto do Presidente do Julgamento Ministro Carlos Ayres Britto)

Deste modo, embora a justificativa para a implantação da norma seja palpável dentro da economia do Piauí, mas isso não dá ensejo à possibilidade de criação de norma e isso acaba por violar a autonomia dos Estados e cria uma insegurança enorme entre os contribuintes.

4.4.1.3. Lei 9.582/2011 do Estado da Paraíba

Diferente dos demais a Paraíba foi o Estado que ao criar sua Lei delimitou que seria aplicada a alíquota interestadual apenas aos Estados signatários do Protocolo 21/2011, porém não isentou os demais Estados do referido imposto, simplesmente optou por classifica-los de maneira diferente, o que na prática não

teve grandes diferenças em relação à tributação criada pelos demais Estados anteriormente mencionados.

Cabe ressaltar que além das alterações já descritas foi designado o valor mínimo de R\$500,00(quinientos reais) para que a operação tivesse a incidência do ICMS interestadual, conforme art. 1º da Lei 9582/2011²⁹.

Quanto às alíquotas a lei instituiu outra distinção onde as mercadorias provenientes dos Estados da Região Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, estariam sujeitos à alíquota interestadual de 7%, ao passo que os Estados pertencentes às demais regiões estariam sujeitos à alíquota de 12% sobre o valor da operação descrita em nota fiscal.

Assim, embora tenha diversificado um pouco em relação aos demais Estados a Paraíba fez o mesmo que os demais, inovou de forma inconstitucional na legislação brasileira incorporando os bens adquiridos por quaisquer tipo de pessoas a base de cálculo do ICMS.

Todavia, a Paraíba também atentou contra os princípios da administração pública e do Direito Tributário, gerando uma diferenciação tributária atentatória ao princípio da não discriminação entre os Estados, de modo que o desentendimento tributário existente entre as regiões do país foram suficientes para gerar séria insegurança jurídica entre os órgãos do poder executivo dos Estados da Federação e os contribuintes.

4.4.2. As propostas de alteração à Constituição de 1988

Após o fracasso do Protocolo nº 21/2011 que foi suspenso liminarmente juntamente com as Leis Estaduais que regulavam o ICMS no comércio eletrônico os Estados prejudicados por estas decisões tomaram a decisão de criar,

²⁹ **Art. 1º** Nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final localizado neste Estado, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom, exigir-se-á a parcela do ICMS, nos termos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º O disposto no “caput”, aplica-se às operações provenientes dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal.

§ 2º Em relação às operações provenientes de Estados não discriminados no § 1º, exigir-se-á o imposto, conforme estabelecido no art. 3º e seus incisos e no inciso I do § 2º do art. 4º.

§ 3º Será dispensada a exigência da parcela do ICMS, não se aplicando o disposto nesta Lei, quando, em qualquer hipótese, o valor da operação for inferior a R\$ 500,00 (quinientos reais).

por meio de Senadores interessados, Propostas de Emenda á Constitucional para alterar os dispositivos constitucionais que controlam as relações interestaduais.

Deste modo, segue um estudo mais aprofundado destas propostas para demonstrar quais suas ideias e quais os interesses defendidos por estes Senadores.

4.4.2.1. Proposta de Emenda Constitucional nº 56 de 2011

Com base numa possível necessidade dos Estados de tributar o comércio eletrônico foi criada a PEC nº 56 de 2011, apresentada pelo Senador Luiz Henrique da Silveira do Estado de Santa Catarina, que pretende alterar o art. 155, §2º, VII e VIII, com nova redação que rege que é possível a aplicação do ICMS no comércio eletrônico em qualquer caso, ou seja, mesmo que se trate de bem ou de consumidor final adquirindo um produto esta relação comercial está embarcada na tributação do ICMS.

Quanto á alíquota esta também se manteve igual à descrita no Protocolo nº 21 de 2011, ou seja, caberá ao Estado destinatário da mercadoria a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual do ICMS nas operações do e-commerce.

Vale ressaltar, o §2º deste projeto foi corretamente elaborado dando vigor a esta norma constitucional apenas no ano subsequente ao de sua publicação e depois de decorridos noventa dias, respeitando assim os princípios da anterioridade e noventena amplamente conhecidos no Direito Tributário.

Como justificativa para a alteração desta norma o Senador explicou que o artigo a ser alterado não mais atende a realidade da nova repartição de receitas entre os Estados, pois os clientes passaram a adquirir produtos pelas vias virtuais, principalmente pela internet, de modo que os Estados de origem dessas mercadorias passaram a ter enormes receitas fiscais ao passo que os destinatários não recebiam nada por estas operações.

Finalmente, o Senador baseou sua proposta no fato de muitos Estados deixarem de arrecadar milhões por ano devido á não incidência do ICMS nas relações do comércio eletrônico apontando como base pesquisa feita pela Secretaria da Fazenda de Santa Catarina que atestou que apenas em 2010 o Estado deixou de

arrecadar cerca de vinte e nove milhões de reais neste tipo de operação. (BRASIL, 2012)

4.4.2.2. Proposta de Emenda à Constituição nº 103 de 2011

Com a função principal de acrescentar o inciso VIII-A ao §2º ao art. 155 da Constituição Federal, modificando assim a forma de tributação do ICMS para operações não presenciais que destinem bens e serviços a consumidores, mesmo que sejam consumidores finais, localizados em outros Estados.

Porém, a literalidade da norma atribuída ao referido inciso é prolixa, pois regula que quando a operação interestadual ocorrer de forma não presencial caberá parte do ICMS ao Estado destino da mercadoria, porém a atribuição desta quota parte será determinada por resolução do Senado de iniciativa de um terço dos Senadores ou do Presidente da República, nos exatos termos do arts. 155, IV e V, “b” da Constituição da República.

Porém, tomando a cautela de não depender unicamente o inciso anteriormente referido o Senador Delcídio do Amaral criou o art. 2º deste mesmo projeto de emenda no qual na ausência de uma Resolução do Senado que regule a matéria, caberá ao Estado destinatário à porção de 70% do imposto correspondente entre à alíquota interna e a interestadual, na forma a ser estabelecida pelos Estados e Distrito Federal.

Deste modo, embora prolixa em seu art. 1º a Proposta nº 103 estabeleceu um parâmetros para a cobrança do ICMS no comércio eletrônico ele não trouxe consigo a ideia de tributação de bens, mas apenas aquela referente à possibilidade da cobrança e qual a forma de tributação possível.

Porém, o entendimento explicitado no texto do Senador Delcídio demonstra claramente a intenção de que bens e serviços prestados a consumidor final também entrem na nova forma de tributação do ICMS e isso é bem descrito em sua justificção onde ele retrata que a não incidência do ICMS nas relações em que estão envolvidos consumidores finais trás grandes perdas aos Estados de destino das mercadorias sendo que a necessidade de uma nova forma de tributar é uma realidade do mundo moderno. (BRASIL, 2012)

Assim, embora pareça repetitiva à primeira vista, a PEC nº 103 de 2011 trouxe consigo a possibilidade da aplicação da alíquota interestadual no ICMS advindo do comércio eletrônico tornando legal o que já fora considerado inconstitucional, a princípio, pelo Judiciário no julgamento relativo ao Protocolo nº21 de 2011.

4.4.2.3. Proposta de Emenda à Constituição nº 113 de 2011

Criada pelo Senador Lobão Filho com a intenção de alterar o regime de tributação do ICMS nas operações interestaduais relativas ao comércio não presencial a PEC 113 de 2011 veio com a intenção de intervir no art. 155 da CF, mais especificadamente em seus incisos VII e VIII.

No inciso VII do art. 155 da CF a alteração feita tem relação direta com o contribuinte, pois a redação original do inciso anteriormente mencionado trás que somente o consumidor contribuinte do imposto deverá arcar com a alíquota interestadual, já a nova redação trás o contribuinte como qualquer pessoa que adquira bens ou serviços de um Estado diverso do seu.

Além disso, a PEC 113/2011 tem a função de revogar o inciso VIII do art. 155 da CF, que trata da competência do Estado destinatário de arrecadar o ICMS nos casos em que houver a compra de mercadoria por contribuinte do imposto em Estado adverso do seu, ou seja, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional qualquer operação de compra e venda de mercadoria ou bem estaria sujeita a incidência do ICMS.

Assim como as demais Propostas de Emenda Constitucional esta também em seu art. 3º trouxe que o prazo para entrada em vigor da Emenda Constitucional respeitaria os princípios da anterioridade e noventena, princípios importantíssimos para o ICMS.

Fundamentando a necessidade da existência da referida PEC o Senador Lobão Filho não trouxe grandes novidades que já não tivessem sido retratadas pelos outros Senadores nas demais PECs referentes ao mesmo assunto, assim Lobão Filho baseou-se na necessidade da arrecadação do imposto pelo Estado para criar esse projeto. (BRASIL, 2012)

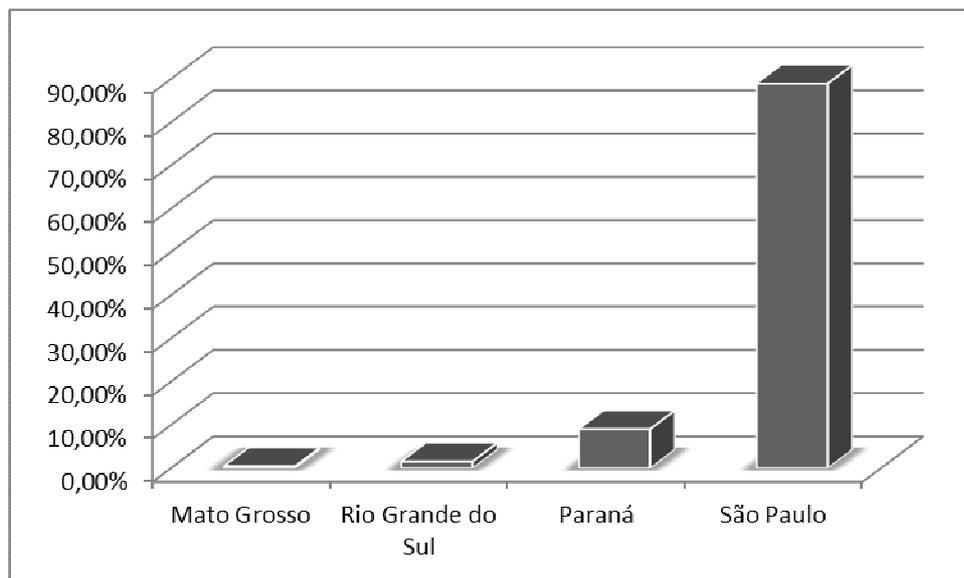
Portanto, a PEC 113 de 2011 foi criada com a intenção de melhor distribuir a renda auferida por meio do ICMS, de modo a auxiliar todos os Estados envolvidos na relação comercial e não mais apenas o Estado de origem da mercadoria ou bem, porém, sua função real é de legalizar o que já existia com o Protocolo 21/2011, assim como ocorreu com as demais PECs relativas ao ICMS no comércio eletrônico.

CONCLUSÃO

Dentro do apresentado nota-se que a evolução do comércio desde seu princípio gerou mudanças na forma como os tributos eram cobrados, no Brasil quando o Pau Brasil e a agricultura eram os bens mais importantes do país as Dízimas cobradas por Portugal eram mais importantes que o Quinto que era cobrado sobre o ouro até que foram descobertas as grandes reservas de ouro no país que alteraram o modo de tributar de Portugal em relação à colônia brasileira.

E isso está ocorrendo atualmente, pois, conforme demonstra o gráfico que segue, o Estado de São Paulo é o grande vendedor de produtos no mercado virtual e o que significa que cada compra feita pelo mercado virtual deixa de ser efetivada no varejo. Percebendo isso as grandes empresas passaram a integrar seus negócios de varejo à internet como forma de maximizar seus lucros.

Tabela 2
UF de origem das vendas na internet



Assim, vislumbrando que grande parte das receitas do varejo sofreriam transição para o comércio eletrônico e que os lucros desta nova modalidade nunca chegaria a seus cofres, os Estados destinatários das mercadorias optaram por legislar juntamente com o CONFAZ acerca dessa matéria objetivando receber parte dessas receitas.

Com base nisso foi criado o Protocolo 21/2011 que rege que as mercadorias e bens que fossem adquiridos, mesmo que por não contribuintes do ICMS, em um Estado, mas que se destinasse a outro seria cobrada uma alíquota que seria calculada sobre a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, se houvesse de ser tributada uma mercadoria sobre a alíquota interna de 15% e a alíquota interestadual é de 25% o valor a ser pago ao Estado de destino da mercadoria seria de 10% sobre o valor da mercadoria.

Ocorre que os Estados não signatários do Protocolo 21/2011 cobravam o ICMS baseando-se nas alíquotas internas e quando a mercadoria chegava aos Estados signatários do Protocolo esses objetos eram apreendidos por não terem recolhido o ICMS com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual, gerando não apenas uma bitributação, mas também uma multa pelo não pagamento do tributo.

Percebendo as irregularidades destas operações a OAB em defesa dos contribuintes e dos consumidores em geral ingressou corretamente com ações diretas de inconstitucionalidade do referido protocolo e, ainda, de algumas normas que foram criadas na tentativa de legalizar a cobrança do ICMS nas relações do E-Commerce , o que a princípio foi concedido pelo STF em caráter liminar.

Com a finalidade de evitar que os proventos do ICMS deixassem de ser pagos aos Estados Signatários foram criadas Propostas de Emenda Constitucional que tornariam a cobrança do ICMS no E-Commerce constitucional, haja vista que o único meio de alterar a forma de tributar o ICMS é por meio de Emendas à Constituição.

Ressalta-se que todas as Propostas de Emenda foram baseadas no fato de que muitos Estados deixariam de arrecadar grandes porções do ICMS nesse tipo de relação interestadual, o que geraria uma enorme problemática social e econômica nesses Estados.

Até o momento, das três propostas existentes, a PEC nº 103 é aquela que esta mais próxima de uma possível efetividade, pois já foi votada no Senado Federal em primeiro turno por 60 votos favoráveis a 0 votos contra e atualmente está esperando sua votação na Câmara dos Deputados.

Portanto, conforme foi demonstrado, a reforma da legislação tributária atinente ao ICMS é realmente necessária, haja vista que muitos Estados sofreriam fortes impactos negativos por conta do não recebimento destes proventos, porém a

forma como os Estados signatários do Protocolo 21 de 2011 atuaram para tentar alterar a tributação do ICMS foi extremamente desprestigiada beirando a má-fé, já que é mais do que expressa na Carta Magna a necessidade de alteração constitucional para que se possa modificar questões como alíquotas e pólo passivo do ICMS, o que não foi nem de longe respeitado por estes Estados.

Ressalta-se muito embora Maquiavel em sua obra máxima “O Príncipe” atente para o fato de que “os fins justificam os meios” isso não é uma realidade absoluta, de fato, um dos mais importantes princípios que regem a administração pública é o da moralidade e apesar dos motivos para alterar a forma de tributar o ICMS serem realmente palpáveis isso não basta para que os Estados possam passar por cima de normas constitucionais.

Assim sendo, conclui-se que o comércio eletrônico conseguiu diminuir o valor das mercadorias com base em processos de compra e venda menos volumosos que minimizavam a quantidade de tributos aplicáveis ao consumidor final. Percebendo isso os Estados simplesmente estão tentando obrigar o consumidor final a se tornar contribuinte para que assim as perdas ocasionadas pelas vendas na internet sejam minimizadas, o que gerará um aumento no valor destes produtos e que, conseqüentemente, acarretará na diminuição nas compras de mercadorias pelas redes virtuais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Edição São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª São Paulo: Malheiros, 2002.

AZEVEDO, Luciana. **Piauí perde cerca de R\$ 50 milhões por não arrecadar ICMS de compras via internet**. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/noticias.php?id=2986>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

BARICKMAN, Bert Jude. **UM CONTRAPONTO BAIANO: açúcar, fumo, mandioca e escravidão no Recôncavo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 4ª Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4565. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4565&processo=4565>> Acesso em: 01 ago. 2012.

BRASIL. Delcídio do Amaral. Senador. **Proposta de Emenda à Constituição nº 103 de 2011**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=98267&c=PDF&tp=1>> Acesso em: 03 ago. 2012.

BRASIL. Lobão Filho. Senador. **Proposta de Emenda à Constituição nº 113 de 2011**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=99983&c=PDF&tp=1>> Acesso em: 02 ago. 2012.

BRASIL. Luiz Henrique da Silveira. Senador. **Proposta de Emenda à Constituição nº 56 de 2011.** Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=92399&c=PDF&tp=1> >. Acesso em: 02 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4705, do Plenário do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 19 de junho de 2012.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito:** uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANO, Wilson. **Introdução á economia:** uma abordagem crítica. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27ª Edição São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico.** São Paulo: MP, 2005.

COMETTI, Marcelo Tadeu. **Direito Comercial:** Direito de Empresa. São Paulo: Saraiva, 2009. 3 v.

DEFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Edição São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRER, Florença; SANTOS, Paula. **E-Government:** O Comércio Eletrônico no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2004.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

LI, Feng. **What is E-Business**. Oxford: Black Well, 2007.

MAIA, José Antonio da Silva. **Memória da Origem, Progressos e Decadência do Quinto do Ouro na Província de Minas Gerais**. Rio de Janeiro: Na Thytophographia Imperial E Nacional, 1827.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PEIXOTO, Aristeu Mendes et al. **Enciclopédia Agrícola Brasileira**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1998. 2 v.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 3ª São Paulo: Saraiva, 2009.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. Resenha Tributária, 1975.

ROBINSON, Marcia; KALAKOTA, Ravi. **E-Business: Estratégias para Alcançar o Sucesso no Mundo Digital**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Bookman, 2002.

ROHRMANN, Carlos Alberto. **Curso de Direito Virtual**. 1ª Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. 1ª Edição São Paulo: Saraiva, 2011.

SENADO APROVA DIVISÃO DE ICMS ENTRE ESTADOS EM COMPRAS PELA INTERNET. São Paulo, 05 jul. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1115363-senado-aprova-divisao-de-icms-entre-estados-em-compras-pela-internet.shtml>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de Direito Comercial**. 1ª São Paulo: Malheiros, 2008.