

## **O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM TEMPOS DE COVID-19: CONTROVÉRSIAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES**

**RODRIGO CARVALHO DE SANTANA PINHO**  
CENTRO UNIVERSITÁRIO FARIAS BRITO

**RUTH CARVALHO DE SANTANA PINHO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**RAUL CARVALHO DE SANTANA PINHO**  
FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS - FGV

# O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM TEMPOS DE COVID-19: CONTROVÉRSIAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES

## 1 INTRODUÇÃO

A conjuntura de distanciamento social imposta pela pandemia da COVID-19 acentua o processo de uso intensivo da tecnologia. Este processo que fora instaurado por intermédio da globalização e do avanço tecnológico, com a popularização da *Internet*, criou um terreno novo e atrativo para a comercialização de produtos, por um meio barato e eficiente, o que facilita a comercialização entre indivíduos. Além de o comércio eletrônico reduzir os consideráveis custos expedidos pelos comerciantes, acaba por facilitar a vida dos consumidores, e nos dias atuais, apoia as ações de prevenção à contaminação pelo coronavírus. Isto tem permitido que os consumidores possam adquirir produtos no conforto do seu lar, além de poderem encontrar produtos mais baratos, devido à grande concorrência de estabelecimentos pela *Internet*. Segundo dados da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABComm), em parceria com a Konduto, apontou crescimento médio de 52% para o setor no período de março a maio, durante o distanciamento social forçado. Como contraponto a essas vantagens, está a possibilidade de ocorrência de medidas arbitrárias com fins arrecadatórios, como bitributação, exigência de obrigações acessórias ilegítimas e, conseqüentemente, inviabilidade econômica de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Não há dúvidas de que o comércio eletrônico é um setor do mercado lucrativo. Segundo a Ebit Nilsen (2020), empresa de mensuração e análise de dados, o comércio eletrônico movimentou cerca de R\$ 61,9 bilhões no ano de 2019, gerando um crescimento de 16,3% em relação a 2018. O vulto dos valores movimentados acarreta percalços, como conflitos e inovações a serem superados, o que gera a necessidade de regulamentação por parte dos legisladores brasileiros.

Imerso nessa facilidade e expansão das compras pela *Internet* é que se encontra o problema da pesquisa. Não há dúvidas de que a comercialização de produtos pela *Internet* é fato gerador do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação. Como este imposto é de competência estadual, não seria uma novidade que os Estados disputassem cada vez mais, entre si, a receita oriunda deste tributo, o maior arrecadador do país. É diante dessa disputa de receita que os Estados Federados travam a clássica guerra fiscal, que é a concessão de isenções e benefícios para atrair investimentos para os respectivos territórios.

No cenário anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015, os Estados de origem ficavam com toda a receita auferida nas operações interestaduais para não contribuintes, o que levava os Estados destinatários, principalmente das regiões do Norte e do Nordeste, a editar atos unilaterais que preveem a cobrança do imposto, isenções, benefícios e incentivos fiscais, o que fere, sobretudo, a Constituição Federal de 1988. Todos esses aspectos geram conflitos, que, via de regra, são submetidos ao crivo do Poder Judiciário.

Nota-se uma nova faceta de guerra fiscal, qual seja, a guerra fiscal eletrônica. O grande cerne da questão é: Qual o cenário perante o ordenamento jurídico relativo ao ICMS face ao crescimento do comércio eletrônico durante a pandemia da COVID-19? Para tanto teve o objetivo de analisar o ordenamento jurídico do ICMS face ao aumento do comércio eletrônico durante a pandemia da COVID -19. A Constituição Federal de 1988 é expressa ao dizer que em operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte ou não do imposto. As questões básicas, que aqui se encontram, são: Quais os problemas gerados pela repartição antiga e como ficou a repartição atual? O que os Estados têm feito? Como os tribunais avaliam essa questão?

É preciso destacar que todo esse cenário de prática de atos unilaterais por parte dos Estados Federados acaba por abalar as estruturas do Pacto Federativo brasileiro. Ora, o Estado brasileiro só existe graças ao princípio federativo, que faz com que vivam de forma pacífica e coesa, o poder central (União) e o poder periférico (Estados-membros). Apesar da autonomia dada pela Carta Suprema de 1988 aos Estados-membros, todos devem buscar o interesse comum e a redução das desigualdades socioeconômicas. Pelo atual cenário, porém, parece que os Estados da Federação buscam cada vez mais atender aos seus interesses, deixando de lado o princípio federativo.

Desse modo, será realizado um estudo sobre o ICMS, desde as suas características até o modo como os tribunais têm entendido a questão que envolve este imposto. O tema apresenta-se relevante tanto para a sociedade quanto para os operadores do direito. Esta relevância se caracteriza pela existência de diversos estudos sobre o assunto. O estudo de Cezaroti (2005), que trata especificamente do ICMS no comércio eletrônico; o de Pacheco (2015), que entende que o problema tem uma maior abrangência no que se refere apenas à comercialização eletrônica; e Da Silva (2015), que defende uma alteração constitucional para a solução do problema.

Necessário demonstrar neste trabalho a grande ascendência do comércio eletrônico, quando tal instrumento mercadológico repercute diretamente na incidência do ICMS. Este estudo, portanto, diante de toda a repercussão que as operações na *Internet* geram, possui importância para uma reflexão e apresentação de propostas ao problema posto, tendo em vista ser um tema emergente na realidade brasileira.

Embasa-se esta investigação em pesquisa bibliográfica e documental, cuja fonte está na doutrina, na jurisprudência e na leitura de vários livros e artigos científicos especializados, inclusive, com consultas à legislação sobre a temática proposta.

Primeiramente, será exposto um panorama temporal antes da Emenda Constitucional nº 87/2015 e pós Emenda Constitucional nº 87/2015, com a exposição das práticas unilaterais perpetradas pelos Estados e sua consequente guerra fiscal.

Na sequência, será feita uma análise da operação do comércio eletrônico e encaminhamentos dados pelo Poder Judiciário aos problemas apresentados, a fim de possibilitar uma compreensão adequada da dinâmica que envolve a questão. Foi necessário ainda, tecer algumas soluções para a celeuma que envolve o ICMS no comércio eletrônico. Por fim, o presente trabalho registra as conclusões alcançadas pela investigação.

A metodologia ora proposta permitirá, acredita-se, alcançar os objetivos estabelecidos para este trabalho. Adicionalmente, espera-se que este trabalho contribua para o aprofundamento das discussões sobre o ICMS nas transações eletrônicas, ao mesmo tempo que possa enriquecer a pesquisa acadêmica pelo estímulo para novas pesquisas acerca do assunto.

## **2 A TRAJETÓRIA DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE A VENDA NA *INTERNET***

Para que se possa ter uma visão analítica de como se dá o funcionamento do recolhimento do ICMS em operações pela *Internet*, serão apontadas as práticas ilegais dos Estados ao elaborarem atos unilaterais, abordando o período anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015 até os dias atuais, passando pela edição do Protocolo ICMS nº 21/2011. O objetivo é expor para o leitor o abalo ao federalismo fiscal brasileiro que tais medidas causaram, de modo que na última seção se apresente como os tribunais estão se deparando com os problemas apresentados no desenvolver do trabalho.

Antes de adentrar o assunto da seção, é necessário fazer uma breve consideração sobre a EC nº 87/2015 para que o leitor já esteja ciente da matéria da referida emenda. Esta alterou o §2º do artigo 155 da Constituição Federal e incluiu o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prevendo uma sistemática de cobrança do imposto sobre

operações relativas às operações de circulação de mercadorias, incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, de forma a adotar-se a alíquota interestadual em todas as operações entre sujeitos de diferentes Estados.

## **2.1 Antes da EC 87/2015**

Segundo Machado (2015, p.384), com o advento da Resolução 65 do Senado Federal, os Estados da Federação brasileira estabeleceram no âmbito interno das suas legislações o que se entende como operações internas, não excluindo operações que, mesmo que o produto ou mercadoria se destinasse a outro ente federado, o adquirente não fosse contribuinte do imposto, e, mesmo que fosse, se estivesse adquirindo mercadoria para uso ou consumo próprio. Inclusive, referida resolução foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ao entender que os Estados faziam distinção acerca de “operação interestadual”, tendo em vista o adquirente da mercadoria.

Com relação às operações interestaduais, estas ocorrerão nos seguintes casos: (i) aplica-se a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte deste, ou seja, consumidor final; (ii) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.

No segundo caso, conforme disposto na Constituição Federal de 1988, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Inclusive, o Senado Federal regulamentou a matéria, diante da imposição constitucional, por intermédio da Resolução nº 22/89. Nesta resolução está disposto que a alíquota sobre operações e serviços interestaduais será de 12%, mas se a operação de circulação de mercadoria envolver o trânsito de mercadoria das regiões Sul e Sudeste para as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e para o Estado do Espírito Santo, a alíquota incidente será de 7%.

Percebe-se, portanto, a intenção do legislador de diminuir as diferenças econômicas entre as diversas regiões do país. Pensando no fato de que diante da grande concentração de industriais e produtores estar nas regiões Sul e Sudeste, o legislador federal estabeleceu tais alíquotas.

## **2.2 A guerra fiscal no ICMS**

Do que já foi exposto neste trabalho é perceptível a existência de disputas acirradas, ou melhor, de guerras fiscais em torno da arrecadação do ICMS, principalmente, em virtude do grande crescimento do comércio eletrônico; das operações efetuadas neste instrumento mercadológico.

Considerando que no período anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015 esta ainda não estava produzindo efeitos, ao ser realizada a venda de produto ou serviço a consumidor final- não contribuinte-, residente em outro Estado, quem recolhia o valor total da operação era o Estado em que está localizado tal vendedor.

Percebe-se, então, que é nas transações efetuadas pela *Internet*, sobretudo na via indireta que se situa a base da guerra fiscal existente no comércio eletrônico. Diante de tal fato é que os entes federados, os que se sentem prejudicados com tal “injustiça fiscal”, acabam editando atos unilaterais destituídos de aporte constitucional ou legal, prevendo, então, a prática de atos arbitrários com relação ao ICMS no seu território, principalmente, quando se trata de mercadorias adquiridas em outros estados.

É diante desse momento ímpar, na mudança das vias utilizadas, que se operam os conflitos existentes com os estados comerciantes ditos consumidores, adotando imposições para, também, se beneficiarem com a renda do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Conforme será visto a seguir, qualquer prática unilateral com relação ao imposto estadual, independente do tipo do ato, deverá ser deliberada somente em Convênio, com aprovação expressa ou tácita de todos os representantes do Poder Executivo de cada Unidade da Federação, conforme o artigo 4º, da Lei Complementar nº. 24/75. Importante destacar que se os Estados Federados realmente obedecessem à ordem constitucional e legal posta, já seria um grande passo para evitar os prejuízos decorrentes dos confrontos acerca das receitas tributárias.

Os atos unilaterais foram praticados por diversos Estados da Federação até o Supremo Tribunal Federal dizer que todos eram inconstitucionais. Entre os Estados envolvidos em tais atos pode-se citar, por exemplo, os estados do Ceará, Mato Grosso e Piauí.

A verdade é que assim como os estados acima praticaram atos abusivos e unilaterais, muitos outros praticaram medidas do tipo, de tal modo que esse movimento resultou na elaboração do Protocolo ICMS nº 21/2011.

### **2.3 O Protocolo ICMS nº 21 e suas controvérsias**

Para que se possa ter visão e domínio de toda a matéria no que se refira à guerra fiscal. É interessante, acima de tudo, ressaltar que a criação deste protocolo para os Estados signatários era uma questão de justiça, diante do fato de somente os estados de origem da mercadoria ou serviço poderem tributar as operações no comércio eletrônico.

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal, não satisfeitos com o que estava ocorrendo, editaram tal protocolo estabelecendo a disciplina de exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorre de forma não presencial no estabelecimento remetente, por meio de *internet, telemarketing ou showroom*.

Não há dúvidas de que as atitudes tomadas pelos estados signatários do referido protocolo beira o inconstitucional. Nada justifica a edição de um ato normativo em que se dispõe 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 - em favor da unidade federada destino da mercadoria ou bem, apenas devido às mudanças trazidas com a comercialização na *Internet*, para vertente diferente daquela que ocorria quando da promulgação da Constituição Federal de 1988.

A impressão que passa o Protocolo ICMS nº 21 é que este não veio para reequilibrar os déficits dos estados não beneficiados com as operações interestaduais para contribuinte final, mas acirrar a disputa fiscal entre estados devido às transações efetuadas por intermédio do comércio eletrônico.

Não há dúvidas de que tal protocolo é injusto e ilegal, mas, sobretudo, inconstitucional, visto que viola expressamente o artigo 155, §2º, da Carta Magna de 1988, que prevê nas operações interestaduais a aplicação da alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. Com efeito, os mandamentos de aplicação da alíquota interestadual inculpidos no parágrafo segundo da norma são de eficácia e aplicação imediata.

Percebe-se, portanto, que diante da clareza do texto constitucional, deve-se seguir a literalidade do texto, de tal modo que seja obedecida a ordem constitucional de que quando ocorrerem operações e prestações a consumidor final localizado em outro Estado seja aplicada a alíquota interna, não se admitindo a cobrança do ICMS por parte dos Estados destinatários, sob pena de desrespeito à Constituição e à Lei Complementar nº 24/75.

É evidente, portanto, a gravidade da conduta por parte dos Estados ditos menos desenvolvidos, ao elaborar tal aberração jurídica, de tal modo que desobedeceram, inclusive, ao próprio Regimento Interno nº 133/1997 do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Do exposto, podem-se assinalar alguns resultados e efeitos que entraram em discussão

devido à irresponsabilidade dos estados infringentes à legislação acerca do ICMS, a saber: (i) a bitributação gerada pela cobrança do imposto por parte dos Estados destinatários, quando a operação interestadual envolver consumidor final não contribuinte; (ii) a burla da necessidade de exigência de lei para instituir uma nova modalidade de substituição tributária; (iii) a ofensa ao princípio da não tributação com efeito de confisco, bem como o malferimento ao princípio da liberdade e tráfego de pessoas e bens; (iv) por fim, o abalo gerado ao federalismo brasileiro.

A bitributação significa a possibilidade de dois entes federados tributarem a mesma causa jurídica, o que, de certa forma, gera um conflito de competências. Nas palavras de Paulsen (2004, p.361) o ordenamento jurídico brasileiro não admite a bitributação, haja vista que a principal razão se encontra na delimitada divisão de competências previstas na Constituição. A sistemática instituída pelo Protocolo é exatamente um caso de bitributação, tendo em vista que dois entes federados (o estado de origem da mercadoria e o estado de destino da mercadoria) cobram sobre o mesmo fato gerador o imposto de competência estadual.

Outro efeito resultante da aplicação do protocolo foi a ausência de lei que institísse uma nova hipótese de substituição tributária, ou melhor, para ser mais específico, a ausência de uma lei complementar dispendo sobre substituição tributária. O instituto da substituição tributária que ocorre no âmbito do protocolo é o da substituição tributária progressiva ou para frente, que só pode ocorrer, em geral, com a edição de uma lei complementar, consoante o artigo 155, §2º, XII, alínea b, da Constituição Federal de 1988. Fica evidente, portanto, que os signatários do Protocolo invadiram a competência tributária das Unidades federadas de origem, que numa ótica constitucional seriam os sujeitos responsáveis por tributar a relação tributária no universo do *e-commerce*.

Tal medida acaba por fulminar dois princípios tributários consagrados constitucionalmente, quais sejam, o princípio da vedação de tributo com efeito de confisco e o princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens. Essas atitudes que visam de todo o modo à cobrança do ICMS quando ele não é devido tem sido a arma utilizada pelos signatários do referido protocolo, mas que, de modo que não poderia ser diferente, tem sido afastada pelos tribunais, principalmente pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que vai de encontro a vários dispositivos constitucionais.

Por fim, o último ponto a ser estudado é o abalo ao federalismo brasileiro, gerado pela edição do ato normativo supramencionado. Uma federação, entretanto, não é formada apenas por autonomia e soberania, mas também de outros requisitos tão fundamentais quanto. Para Braga, Conti e Scoff (2010, p.17), além dos dois requisitos supramencionados, as características fundamentais do Estado Federal são: a) a existência de pelo menos duas esferas de governo; b) a organização do Estado expressa em uma Constituição; c) a repartição de competências entre as unidades descentralizadas; d) a participação das unidades descentralizadas na formação da vontade nacional; e) e a indissolubilidade. Cada uma dessas características será estudada de forma singular, mas é bom deixar claro que algumas delas assemelham-se ao estudo da outra, parecendo que são uma apenas.

Vê-se, então, com apoio nas lições citadas, que os Estados participantes do Protocolo ICMS nº 21 visam mais atender aos seus interesses particulares, de modo que estão instituindo e arrecadando um imposto estadual com malfeitoria à harmonia preconizada na Carta Magna de 1988.

Por fim, deve-se destacar que os Estados, integrantes da federação, são vinculados a obedecer, sem hesitação, à Constituição Federal. Carrazza (2009, p.166) destaca que, se é possível a intervenção federal por inexecução de lei federal, por argumento *a fortiori*, deve cumprir e prover a execução da Lei das Leis federais, ou seja, a Carta Magna do Estado.

Assim, em razão do princípio federativo, nenhum ente federativo pode apossar-se da competência tributária de outro. Ora, se é defeso à União, conforme artigo 151 da Carta

Suprema de 1988, invadir competência tributária dos Estados e Municípios, do mesmo modo, por argumento com mais forte razão, é defeso aos Estados-membros apossarem-se da competência tributária uns dos outros. Em uma federação, o objeto de mais valia é o vínculo entre as entidades descentralizantes. Sem este, não existe um pacto federativo.

### 3 O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Feitas as devidas considerações acerca da guerra fiscal pelo ICMS, passa-se ao objeto de estudo central deste trabalho: o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias na *Internet*. Nesta seção são abordados o significado de comércio eletrônico e suas classificações.

Pode-se conceituar comércio eletrônico como um instrumento de mercado utilizado para realizar operações por meio eletrônicos, o que gera uma maior aproximação do comerciante com o consumidor, visto que o cliente acessa a loja dentro de casa.

Coelho (2010, p.32) entende que comércio eletrônico é a alienação de mercadorias (físicas ou virtuais) ou os serviços prestados por meio de estabelecimento virtual. Apesar de a contribuição dos autores supracitados em conceituar o que seja este instrumento de mercado tão próspero, é em Cezaroti (2005, p.29) que se encontra a definição mais adequada de *e-commerce*, ao explicar que comércio eletrônico não está relacionado com a utilização de aparelhos eletrônicos ou com a forma como o bem ou objeto do negócio jurídico é entregue, mas a troca de mensagens entre fornecedor e consumidor, por meio da ajuda de elétrons.

Do que foi exposto, pode-se concluir basicamente que comércio eletrônico diz respeito à realização de transações por meio da rede mundial de computadores, ou seja, pela *Internet*. É por causa desse instrumento tão eficaz que duas pessoas podem se comunicar e fechar uma transação comercial por meio de um clique, sendo plausível que as sociedades empresárias busquem utilizar a *Internet* para a oferta de serviços ao consumidor.

É preciso destacar, também, que o comércio eletrônico, além da conceituação, envolve classificações, a saber: (i) comércio eletrônico *business-to-business* e *business-to consumer*; (ii) comércio eletrônico direto e indireto. Das classificações apresentadas, porém, será preciso destacar apenas o que seja comércio eletrônico direto e indireto.

A grande diferença entre essas duas espécies de classificação reside no meio pelo qual o produto ou serviço vai chegar ao consumidor, ou seja, se no deslocamento do produto entre vendedor e comprador haverá a interferência de um terceiro para a entrega do objeto comercializado. Na lição de Cezaroti (2005, p.32), destaca-se:

Os adjetivos ‘direto’ e ‘indireto’ são utilizados como sinônimos de imediato ou não, ou seja, dizem respeito à existência ou não de intermediários que prestarão ao fornecedor o serviço de entrega do bem contratado ao consumidor. Na hipótese de a entrega do bem ser feito por meios eletrônicos, não há um intermediário perceptível entre fornecedor e consumidor; na hipótese de entrega do bem ser feita pelos meios tradicionais, haverá um intermediário para a realização da entrega do bem ao consumidor (transportador).

Como pode se ver, o comércio eletrônico desperta novas questões jurídicas ainda sem respostas. É preciso destacar que o tipo de comércio eletrônico a ser estudado neste trabalho será a modalidade indireta desse instrumento, já que é esta a raiz de disputas entre estados para saber quem fica com a receita da circulação de mercadoria.

Antecipando-se a discussão, ressalta-se que a junção do imposto de maior arrecadação no país com a popularização do *e-commerce* gerou uma distorção na meta constitucional estabelecida de tal imposto, que é evitar as desigualdades socioeconômicas entre as regiões. Nota-se que a maioria das operações realizadas via rede mundial de computadores envolve contribuinte destinatário final, o que enseja a aplicação da alíquota interna, e que, como visto,

o Estado remetente, segundo previsão constitucional, fica com a totalidade da receita. Diante disso, os Estados considerados mais pobres, não querendo perder receitas, acabam por editar atos unilaterais indevidos, ensejando a chamada guerra fiscal.

A Constituição Federal de 1988 dispunha em seu texto, precisamente no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea “a”, que nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, incidirá a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Ocorre que, na alínea “b” do mesmo inciso, o texto diz que adotar-se-á a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. Nota-se, portanto, um grande problema a ser resolvido.

Considerando que os grandes estabelecimentos industriais e comerciais estão localizados nas regiões Sul e Sudeste e que houve uma mudança de se promover a comercialização de produtos no país, com lojas totalmente virtuais ou lojas físicas, com o chamado *showroom*, as operações mercadológicas realizadas a destinatários finais não contribuintes ficam todas a cargo dos Estados de origem do produto, concentrado a arrecadação no Estado cuja loja ou centro de distribuição se localiza. Diante dessa diminuição de receitas por parte dos estados consumidores, ocorreu a elaboração do Protocolo 21/2011.

Devido à elaboração deste protocolo, o Supremo Tribunal Federal, pressionado, declarou a inconstitucionalidade de tal dispositivo normativo, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que exigia, nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, o recolhimento de parte do ICMS em favor de estados onde se encontrem consumidores finais dos produtos comprados.

Importante destacar, que, logo após a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo 21/2011, o Congresso Nacional editou a Emenda Constitucional nº 87/2015, alterando os incisos VII e VIII, do parágrafo segundo do artigo 155 e acrescentando o artigo 99, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

#### **4 DECISÕES E ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS ELETRÔNICO**

Esta seção aborda o estudo das decisões do Poder Judiciário concernentes ao tema, passando em seguida a tecer comentários acerca de soluções para esse imbróglio jurídico.

Pelas problemáticas expostas na seção anterior, o Poder Judiciário foi bombardeado com inúmeras ações que questionam os atos adotados pelos Estados da Federação, acerca da aplicação e da incidência do ICMS na *Internet*, devido à grande ênfase arrecadatória.

##### **4.1 Precedentes do Supremo Tribunal Federal e discussões legislativas**

Apesar de todo o esforço do STF em defender a sistemática constitucional do ICMS, principalmente quando declarou a inconstitucionalidade do Protocolo nº 21/2011- ADIn 4.628, via-se que os efeitos das suas decisões iriam ter apenas uma consequência imediata, sem uma solução que pudesse satisfazer adequadamente a vontade dos Estados desenvolvidos, economicamente falando; a dos Estados prejudicados; e, por fim, dos consumidores finais, que mais uma vez são vítimas do sistema de tributação vigente.

Nos bastidores, enquanto a celeuma estava instaurada, o Congresso Nacional discutia meios para acabar com tal problemática, por meio de uma emenda à constituição. No ano de 2011, o Senado Federal, representado por vários senadores, apresentou a PEC nº 103/2011, que tinha a seguinte ementa:

Acrescenta o inciso VIII-A ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações



realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

Como o texto original da Proposta de Emenda à Constituição, entretanto, remete à Resolução do Senado Federal para definir futuras alíquotas, tal alternativa, na prática, se mostrou inviável. O que se exigia, no momento, era uma PEC que previsse no próprio texto, sem aguardar a iniciativa legislativa para definir a alíquota a ser aplicada.

Devido a isso, foi elaborada a Proposta de Emenda à Constituição nº 197/2012, hoje Emenda Constitucional nº 87/2015, prevendo a alteração do §2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado.

Seria ilusão, entretanto, pensar que o texto original apresentado não sofreria mudanças. Houve cinco emendas ao projeto original e três pareceres substitutivos para alterar o seu texto, além de cinco requerimentos de audiências públicas, com as participações de prefeitos, juristas e autoridades do CONFAZ e da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviço e Turismo.

A EC 87/2015 alterou o texto do §2º, especificamente nos incisos VII e VIII, do art.155 da Carta Magna e incluiu o artigo 99 no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação sobre operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não, localizado em outro Estado.

Exposto o conteúdo e a finalidade buscada pela EC nº 87/2015, torna-se imprescindível fazer uma análise das consequências trazidas por tal alteração legislativa, não deixando de reconhecer a boa intenção do legislador constituinte.

#### **4.2 Desdobramentos da EC 87/2015**

Ao contrário do que parece, a Emenda Constitucional não veio para aumentar a arrecadação dos Estados, mas para readequar a distribuição de receitas auferidas com as operações comerciais em que o destinatário final não seja contribuinte do imposto (PACHECCO, 2015). Esta, na verdade, veio para corrigir uma distorção na distribuição das receitas auferidas, diante da inovação que é a plataforma eletrônica, com a facilitação de compra e venda de produtos pela *Internet*.

Do que foi exposto, parece que o legislador constituinte acertou sobre a necessidade de uma regulamentação mais abrangente ao comércio eletrônico, tendo em vista que um dos objetivos é promover o reequilíbrio de receitas entre Estados, diminuindo as desigualdades sociais e econômicas. Há, todavia, um problema a ser discutido. O artigo 3º, da referida emenda, trouxe um texto com a seguinte redação: “Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.”

Parece que o texto legislativo trouxe confusão e contradição em sua redação. Como pode uma emenda constitucional prever um plano de repartição de receitas para 2015, mas no art. 3º falar que apenas no ano de 2016 produzirá efeitos? Ainda segundo o autor, seria necessário, diante desse erro grotesco do legislador, que o Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio de Convênio, pacificasse os procedimentos e obrigações de todos os contribuintes do país, inclusive a data em que iniciariam os efeitos da nova receita do ICMS.

A única certeza que há é que não será simples a operacionalização do imposto no plano

nacional, já que o comércio eletrônico cresce exponencialmente a cada dia. Apesar da boa intenção, será visto em seguida que, na prática, a referida emenda não estava produzindo os resultados esperados, ou seja, esse ato normativo está afetando todos aqueles que dependem diretamente do comércio eletrônico, a saber, micro e pequenos empresários.

Com a chegada do ano de 2016, a Emenda Constitucional nº 87/2015 passou a produzir efeitos plenamente a partir de 1 de janeiro de 2016, apesar da sua redação no artigo 3º falar que produziria efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta, graças a interferência do Conselho Nacional de Política Fazendária. Aliás, não foi surpresa após a aprovação da PEC 197/2012, que deu origem à emenda em comento, que o CONFAZ se reunisse para editar um Convênio nº. 93/2015, com publicação no dia 17 de setembro de 2015, para esclarecer diversos pontos que estavam obscuros na Emenda Constitucional nº 87/2015.

Com a nova regra acerca da obrigatoriedade da adoção da alíquota interestadual para operações e serviços e sua regulamentação pelo Convênio 93/2015 do CONFAZ, micro e pequenas empresas do comércio virtual estão elevando preços e deixando de vender para outros Estados, pois terão a responsabilidade de recolher o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, já que a emenda assim impõe nos incisos VII e VIII.

Ocorre que, seguindo a legislação e orientações do fisco, muitos contribuintes micro e pequenos empresários perceberam que as novas regras elevavam o custo de sua produção final, de modo que o novo sistema de cobrança aumentou a burocracia, os custos e a carga tributária. Gerou, também, um problema operacional, pois eles não teriam estrutura para cobrir todas as obrigações. Diante disso, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, na ação direta de inconstitucionalidade nº 5464/DF, com pedido cautelar, pediu a inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. O Ministro Relator, Dias Toffoli, votou no sentido de confirmar a cautelar e converter o referendo em julgamento definitivo, mas encontra-se atualmente com pedido de vista ao Ministro Gilmar Mendes desde o ano de 2018.

Não há dúvidas, portanto, acerca de toda a oneração trazida às empresas do comércio eletrônico optantes do Simples. Mas esta não é a única ação objeto de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015. Este ainda é objeto de questionamento como um todo na ADIn nº 5469/DF, ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (Abcomm).

#### **4.3 Análise do Convênio 93/2015 e da ADIn nº 5464**

Apresentados os argumentos do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e do Ministro do Supremo Tribunal Federal com o fito de afastar a irradiação de efeitos da cláusula nona do convênio em epígrafe, torna-se necessário tecer alguns comentários.

Fica evidente, primeiramente, que essa decisão proferida em sede cautelar estabelece que não sejam aplicadas as regras do Convênio nº 93/2015 para os optantes do Simples Nacional. Ocorre que ainda está irradiando plenos efeitos a Emenda Constitucional nº 87/2015 quanto à aplicação da alíquota interestadual, mas não a parte que obriga o recolhimento para o Estado de destino, a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual quando a esmagadora maioria de empresários no comércio eletrônico é formada por pessoas beneficiadas pelo regime da Lei Complementar nº 123/06.

Com isso, a concessão de medida cautelar permite que, efetuada a venda para outro Estado, o empresário optante do Simples recolha o imposto apenas ao Estado de origem, ficando desobrigado do recolhimento do diferencial de alíquota e sua consequente partilha. De certa maneira, com a concessão cautelar, vê-se o atendimento do direito à tutela efetiva, bem como o direito à segurança jurídica. Reconheceu-se a necessidade de intervenção judiciária imediata, mas também de se assegurar a regulamentação jurídica disposta pela Constituição

Federal de 1988, ou seja, a necessidade de lei complementar, e não de Convênio do CONFAZ.

Ora, daí se percebe a evidente inconstitucionalidade mencionada: a competência de lei complementar para regulamentar a matéria. A Carta Suprema de 1988 é expressa ao afirmar que cabe à lei complementar- e não convênio de Conselho de Fazenda Nacional- dispor sobre normas gerais em matéria tributária e estabelecer tratamento diferenciado para micro e pequenos empresários, não excluindo a possibilidade de um tratamento diferenciado e favorecido para aqueles, inclusive regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS.

A Carta Federal de 1988 também afirma que a Lei Complementar do inciso III, d, ou seja, a mesma lei que dispõe acerca do tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e para empresas de pequeno porte, poderá estabelecer regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem com a imediata distribuição da parcela dos recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento, conforme preconiza o artigo 146, parágrafo único, da Constituição Federal 1988.

Não é à toa que o legislador dispôs em um conjunto de normas constitucionais, o tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte. Ora, além das razões jurídicas, existem questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de serem conferidas condições justas e isonômicas de concorrência para essas empresas. Em razão disso, pela regulamentação da Lei Complementar nº123/06, estabelecendo um Regime Unificado de Arrecadação de Tributos, o tratamento geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas do ICMS referente às operações interestaduais de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte não se aplicará.

A barreira para a imposição de alíquota interestadual para microempreendedores não existia apenas no papel. Na prática, a aplicação do tratamento geral atinente ao denominado diferencial de alíquota também os prejudicava, segundo informações prestadas pelo SEBRAE-SP e SESCON-SP na decisão da medida cautelar nº 5464/DF, já que a imposição das novas regras do ICMS às empresas participantes do Simples Nacional é uma ameaça à sobrevivência destas, resultando no fechamento de pequenos negócios brasileiros.

Tendo em vista o fato de o Brasil ser regido por uma Constituição Federal, qualquer atitude ou ação que contrarie esta norma do topo do ordenamento jurídico é, sem sombra de dúvidas, inconstitucional. Tendo o Convênio ICMS 93/15 criado uma obrigação tributária para pessoas que são privilegiadas pelo texto constitucional, tal ato acaba por violar o princípio do pacto federativo, que prega a descentralização do poder em nome da autonomia das pessoas políticas, de modo que cada ente só pode atuar na sua delimitada área de competência, estabelecida pela carta maior.

## **5 CONCLUSÃO**

Este trabalho teve o objetivo de analisar o ordenamento jurídico do ICMS face ao aumento do comércio eletrônico durante a pandemia da COVID -19. Para consecução deste objetivo, utilizou-se pesquisa bibliográfica envolvendo doutrina, jurisprudência e leitura de vários artigos científicos especializados; e documental por meio de consultas à legislação sobre a temática proposta.

Percebeu-se, ao longo do trabalho, que o comércio eletrônico é uma opção atrativa de investimento e fonte de arrecadação para os Estados da Federação. A popularização da Internet propiciou um terreno barato e alternativo para a operacionalização e efetuação das compras pela rede mundial de computadores notadamente durante a pandemia da COVID-19.

A partir daí surgiu o problema da pesquisa. A necessidade de distanciamento social por causa da COVID-19 trouxe a demanda das pessoas para adquirirem bens e serviços pelo

comércio eletrônico, o que contribuiu veementemente para o crescimento do setor no ano de 2020. Assim, foi necessário analisar sob o ponto de vista tributário como o fisco se comportava antes e após os eventos mencionados na pesquisa, haja vista que o *e-commerce* cresceu nos últimos cinco anos. No cenário anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015, os Estados de origem ficavam com toda a receita auferida nas operações interestaduais para não contribuintes, o que levava os Estados destinatários, principalmente das regiões do Norte e do Nordeste, a editar atos unilaterais que preveem a cobrança do imposto, isenções, benefícios e incentivos fiscais, o que fere, sobretudo, a Constituição Federal de 1988. Todos esses aspectos geram conflitos, que, via de regra, são submetidos ao crivo do Poder Judiciário.

Ao analisar o comércio eletrônico na perspectiva do ICMS, constatou-se que o imposto estadual ICMS é complexo na sua essência, pois envolve várias hipóteses para a sua incidência e que envolve situações de sobrevivência fiscal dos Estados, haja vista que é um dos responsáveis por trazer grandes quantias aos cofres do tesouro estadual. O que de certa forma, contribuiu para todo o cenário de conflito entre Estados e conflito com o ordenamento jurídico, sobretudo, a Constituição.

Foi por conta desse imbróglgio que o legislador constituinte derivado, atento à necessidade de uma medida resolutória de longo prazo, editou a Emenda Constitucional nº 87/2015. Esta, como se viu, visou alterar o §2º do artigo 155 da Constituição Federal e incluiu o art.99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Apesar da intenção boa intenção do constituinte derivado, observou-se, na prática, que a supracitada emenda não estava trazendo os resultados esperados, de modo que tal regulamentação estava afetando todos aqueles que dependiam diretamente do comércio eletrônico, a saber, micro e pequenas empresas. Por tal razão, o CONFAZ se reuniu para editar o convênio de número 93/2015, para esclarecer diversos pontos que estavam obscuros na Emenda Constitucional nº87/2015.

Com a entrada em vigor do convênio supramencionado no ano de 2016, conforme a cláusula décima primeira, todos deveriam aplicar a nova regra de tributação a partir de 1º de janeiro daquele ano, de tal modo que a venda para consumidor final, contribuinte ou não do imposto estadual, a alíquota a ser aplicada será a alíquota interestadual.

Assim, com a nova regra acerca da imposição da adoção da alíquota interestadual para operações e serviços entre sujeitos localizados em diferentes Estados da Federação, micro e pequenas empresas do comércio virtual estavam repassando o custo para cobrir todas essas obrigações acessórias para o consumidor final, porque, como se sabe, o imposto estadual é não-cumulativo, segundo disposição constitucional.

Sua regulamentação, entretanto, mesmo levando-se em conta a sua plausível justificativa, já que ignora disposições expressas da Carta Magna de 1988, é totalmente inconstitucional. Ora, chegou-se a tal desfecho em razão dos pontos abordados ao longo do última seção, parecendo, à primeira vista, que a reforma legislativa trazida e sua regulamentação pelo CONFAZ trouxeram mais questionamentos e embaraços do que uma facilitação e distribuição equitativa das receitas auferidas pelo tributo estadual.

Justifica-se tal posicionamento em razão de grande parte dos comerciantes do comércio eletrônico, micro e pequenos empresários, terem direito à disposição referente às operações comerciais, prevista na lei complementar, que estabelece o tratamento diferenciado e favorecido para aqueles, conforme texto constitucional, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS.

Ficou evidente, portanto, que o simples fato da Emenda Constitucional número 87/2015 não ter feito qualquer alusão aos optantes do Simples Nacional, não autoriza a

regulamentação por parte dos Estados e do Distrito Federal acerca da matéria por intermédio do Convênio ICMS nº 93/2015. Outrossim, observa-se uma evidente inconstitucionalidade, qual seja, a competência de lei complementar para regulamentar a matéria. O texto constitucional deixa bem evidente que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária e em estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos empreendedores, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS.

Assim, levando em conta que o estado brasileiro é regido por uma Carta Política suprema, toda e qualquer atitude que contrarie tal norma jurídica é, sem qualquer hesitação, inconstitucional. Logo, tendo o convênio criado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária uma obrigação tributária para micro e pequenas empresas, de modo a violar o pacto federativo, que descentraliza o poder em nome da autonomia dos entes federativos, sendo permitida, apenas, a atuação de cada pessoa política na delimitada esfera de atuação estabelecida pela carta magna.

Depreende-se que não se pode manter a atual sistemática para cobrança do ICMS nas vendas operacionalizadas na *Internet*, já que a sua regulamentação pelo convênio supramencionado traz prejuízos para a ordem jurídica brasileira, haja vista que o Supremo Tribunal Federal não se posicionou de forma definitiva, pelo Plenário, acerca da inconstitucionalidade do supracitado convênio. Somente a mudança por meios legítimos é que deve ser usada, razão plausível a objetivar o fim dos conflitos federativos e uma nova face de guerra fiscal. A mudança necessária para regulamentar uma forma equilibrada de cobrança do imposto estadual não será fácil, mas, crê-se que o atendimento dos preceitos impostos vai trazer mais benefícios do que prejuízos para o pacto federativo brasileiro.

A possível solução viria da adoção de uma legislação única do ICMS acerca de obrigação acessória por intermédio da própria Lei Complementar nº 87/96, como já existe, mas com a previsão de um tratamento uniforme para todos os Estados Federativos; também, defende-se a criação de um cofre único para arrecadação do imposto estadual, do mesmo modo ou quase similar ao adotado para as micro e pequenas empresas, mas se estendendo a todos os contribuintes, com condições de enquadramento diferenciadas por Estado; recolhimento unificado e centralizado e a distribuição das parcelas a serem definidas; e, por último, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança de modo partilhado entre os Estados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Alternativamente, poderia haver outra mudança do texto constitucional prevendo a possibilidade de uma previsão específica acerca das operações interestaduais por meio de lei complementar, que pode ser a própria Lei Complementar nº 87/96, o que evita, portanto, qualquer margem de dúvida ou de abuso por parte das autoridades da administração pública.

Ressalta-se que as soluções supramencionadas são resultado do que foi delineado ao longo deste trabalho acadêmico. As duas alternativas encerram em si grande dificuldade de operacionalização, haja vista a proporção tomada nas vendas pela *Internet* e a ânsia arrecadatória dos Estados. Conclui-se que o cenário perante o ordenamento jurídico do ICMS frente ao aumento do comércio eletrônico durante a pandemia da COVID -19 é temeroso, pelo fato que há violação à lei das leis, a Constituição Federal. Ao mesmo tempo em que se vislumbra com a presente situação, a oportunidade de se buscar soluções efetivas nesse contexto, de forma a minimizar os entraves à aquisição de bens e serviços por meio da *Internet*.

Esse trabalho contribui levantar discussões no ambiente acadêmico de mais um desdobramento proveniente da pandemia de COVID-19, qual seja o imposto estadual sobre operações de circulação de mercadorias incidentes nas vendas efetuadas no comércio eletrônico. Como limitação do estudo, entende-se que o presente trabalho não propõe uma interpretação à prova de críticas e posicionamentos contrários, mas cinge-se ao escopo de adentrar nesse tema tão rico e pouco explorado. Sugere-se que trabalhos futuros continuem a

investigar o cenário de tributação do ICMS até que o Supremo Tribunal Federal já tenha se posicionado definitivamente acerca da matéria e denunciem os danos que a situação vem causando.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRAGA, Carlos Eduardo Faraco; Conti, José Mauricio; Scoff, Fernando Facury (Orgs). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Protocolo ICMS nº21/2011. **CONFAZ**. Brasília, DF, 7 de abril de 2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federativa. Convênio ICMS nº 93/2015. **CONFAZ**. Brasília, DF, 17 de setembro de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 24/75, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 7 de janeiro de 1975.

BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. Senado Federal. Alíquotas do ICMS – Operações de Exportação e Interestaduais. Resolução nº 22/89, de 22 de maio de 1989. **Base de dados do Senado Federal**. Brasília, DF, 22 de maio de 1989.

BRASIL. Senado Federal. Acrescenta o inciso VIII-A ao §2º do art.155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. **Senado Federal**. Brasília, DF, 2011.

BRASIL. Senado Federal. Altera o §2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. **Senado Federal - Delcídio do Amaral PT-MS**. Brasília, DF, 10 de julho de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Constitucional e Tributário. Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS). Preliminar. Pertinência temática. Presença de relação lógica entre os fins institucionais das requerentes e a questão de fundo versada nos autos. Protocolo ICMS nº 21/2011. Ato normativo dotado de generalidade, abstração e autonomia. Mérito. Cobrança nas operações interestaduais pelo Estado de destino nas hipóteses em que consumidores finais não se afigurem como contribuintes do tributo. Inconstitucionalidade. Hipótese de bitributação (CRFB/88, art.155, §2º, VII, b). Ofensa ao princípio do não confisco (CRFB/88, art.150, IV). Ultraje à liberdade de tráfego de bens e pessoas (CRFB/88, art.150, V). Vedação à cognominada guerra fiscal (CRFB/88, art.155, §2º, VI); Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. ADIn nº 4.628/DF. Confederação Nacional de Bens Serviços e Turismo-CNC. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça**, 24 de novembro de 2014. Voto vencedor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), tendo por objeto a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, que dispõe “sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada, por ofensa aos arts. 5º, II; 145, §1º; 146, III, d; 150, I, II e IV; 152; 155, §2º, I; 170, IX; e 179 da Constituição Federal. Medida cautelar deferida. ADIn nº 5464/DF. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Conselho Nacional de Política Fazendária. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Diário de Justiça**, 19 de fevereiro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº 5469/DF. Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (Abcomm) e Conselho Nacional de Política Fazendária. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Supremo Tribunal Federal**. Conclusos ao relator.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.v.3.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

PACHECO, José Antonio. **ICMS/SP - Vendas interestaduais a não contribuintes- Lei Paulista 15.856/2015 e a Emenda Constitucional 87/2015**. Disponível em: <fiscosoft.com.br/

decisões>. Acesso em: 22 fev. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2004.

SILVA, Mary Hellen Nascimento da. **O ICMS e o comércio eletrônico nas vendas diretas a pessoa física**. Disponível em: <[fiscosoft.com.br/decisões](http://fiscosoft.com.br/decisões)>. Acesso em: 23 set. 2020.

Schnaider, Amanda. **E-commerce cresce além do esperado, aponta Ebit Nielsen**. Meio e Mensagem. Disponível em:

<https://www.meioemensagem.com.br/home/marketing/2020/02/21/e-commerce-cresce-alem-do-esperado-aponta-ebit-nielsen.html>. Acesso em: 23 set. 2020.

TASINAFFO, Flávio. **Cresce o comércio eletrônico durante pandemia; negocie com segurança**. Disponível em: < <https://economia.uol.com.br/columnas/tudo-golpe/2020/08/19/cresce-o-comercio-eletronico-durante-pandemia-negocie-com-seguranca.htm>>. Acesso em: 23 set. 2020.