

Udelton da Paixão Espírito Santo

**“O ICMS NO COMERCIO ELETRÔNICO NAS VENDAS A CONSUMIDOR  
FINAL - DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA”**

Monografia apresentada ao Instituto  
Brasiliense de Direito Público - IDP,  
como requisito para obtenção do título  
de Especialista em Direito Tributário e  
Finanças Públicas.

Brasília – DF

2013

SANTO, Udelton da Paixão Espírito Santo.

O ICMS No Comércio Eletrônico Nas Vendas a Consumidor Final - Desafios Da Reforma Tributária / Udelton da Paixão Espírito Santo – Brasília – DF: IDP, 2013.



Instituto Brasiliense de Direito Público  
Curso de pós graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas

Monografia intitulada: “O ICMS no Comercio Eletrônico nas Vendas a Consumidor Final - Desafios Da Reforma Tributária”, de autoria do pós graduando Udelton da Paixão Espirito Santo, aprovada pela banca examinadora constituída dos seguintes professores:

Brasília – DF agosto de 2013

## Dedicatória

Aos meus pais Homero da Paixão Espírito Santo e Salvadora Mendes dos Santos (in memoriam), pela vida total dedicada aos 12 filhos.

Aos meus filhos Ana Julia e Matheus, por compreenderem as razões da minha ausência em família em vários momentos.

À minha esposa, Juliana grande incentivadora nos estudos.

À Deus, pois nos momentos mais difíceis sempre me senti amparado por Ele.

SANTO, Udelton da Paixão Espírito Santo. O Icms No Comercio Eletrônico Nas Vendas A Consumidor Final - Desafios Da Reforma Tributária. 2013. . Monografia (Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas) – Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP, Brasília – DF.

## RESUMO

O trabalho de pesquisa consistiu em identificar o impacto do crescimento do comércio eletrônico, e seus reflexos na arrecadação tributária no Brasil, analisando as disputas ocorridas entre os Estados na chamada “guerra fiscal”, ressaltando a necessidade de uma reforma tributária. A revolução provocada pelo advento da internet, trouxe mudanças profundas no comportamento da sociedade brasileira, O comércio eletrônico vem ganhando espaço no dia a dia do cidadão e tende a cada dia a se consolidar, reduzindo as distâncias entre as pessoas e possibilitando o acesso a produtos antes inacessíveis ao cidadão. Este acontecimento trouxe grandes comodidades aos consumidores, mas carrega consigo problemas aos Estados em razão da concentração que vem ocorrendo das riquezas em determinadas regiões, com a conseqüente concentração da pobreza em outras. O que implica dizer que alguns poucos produzem e comercializam para muitos que só consomem. Trata o presente trabalho de uma análise do surgimento e crescimento do comércio eletrônico no Brasil e dos conseqüentes efeitos que vem provocando na arrecadação do ICMS pelos estados, em razão da ausência de uma regulamentação por parte do Congresso Nacional que estabeleça a forma de compartilhamento das receitas advindas do comércio virtual quando em operações que destinem mercadorias ao consumidor final. O imposto atualmente fica integralmente com o estado de origem, em prejuízo do estado consumidor.

Palavras chaves: Comércio eletrônico – ICMS – guerra fiscal

SANTO, Udelton da Paixão Espírito Santo. O Icms No Comercio Eletrônico Nas Vendas A Consumidor Final - Desafios Da Reforma Fiscal. 2013. F. Monografia (Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas) – Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP, Brasília – DF.

## **ABSTRACT**

The research work consisted in identifying the impact of the growth of the electronic commerce and its reflection on the Brazilian tax influx, analyzing the disputes among the states in the so called “tax war”, emphasizing the necessity of a tax reform. The revolution caused by the coming of the internet, brought deep changes in the behavior Brazilian society with it. The electronic commerce has conquered its space in the ordinary citizen’s life, and has a tendency to consolidate itself, diminishing the distance between people and enabling the access to products that were unreachable before. This event brought a greater comfort to the consumers but has also caused problems to the states due to the concentration of wealth in certain regions and the consequent poverty in others, which means that few produce and sell what many buy. This paper will deal with the analysis of appearance and growth of the electronic commerce in Brazil and the effects that it has brought to the influx of the ICMS tax (literally “tax over the commercialization of products and services) to the states, due to the lack of regulation by Brazil’s National Congress, such regulation that defines a way for the states to share the revenue from the virtual commerce when it involves operations with a final consumer. Currently the tax goes in its totality to the producing state in spite of the consuming one.

Key words: Electronic commerce – ICMS – tax war

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	<b>8</b>
<b>Desenvolvimento</b> .....	<b>10</b>
Das fontes jurídicas do ICMS .....	10
Da regra matriz do ICMS .....	12
O ICMS e o princípio da não cumulatividade.....	13
Do princípio da competência tributária .....	15
<b>O Comércio eletrônico e o ICMS</b> .....	<b>16</b>
O Comércio eletrônico e o impacto das vendas a consumidor final na arrecadação dos Estados .....	18
Tributação do Comércio Eletrônico em outros países .....	23
Desafios da Reforma Fiscal.....	24
A guerra fiscal e o ICMS.....	26
O pacto federativo e a reforma tributária .....	30
A constituição de 1988 e o pacto federativo fiscal .....	32
O Pacto Federativo Fiscal e a Reforma Tributária .....	34
<b>Conclusão</b> .....	<b>36</b>
<b>Bibliografia</b> .....	<b>39</b>
<b>Anexo 1 – Protocolo ICMS n° 721 de 01/04/201</b> .....	<b>41</b>

**Grafico 1 – Evolução anual do Faturamento do e-Commerce..... 44**

**Grafico 2 – Distribuição das receitas por entes da federação..... 45**



# **ICMS NO COMERCIO ELETRÔNICO NAS VENDAS A CONSUMIDOR FINAL - DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA”**

## **I- INTRODUÇÃO**

Trata o presente trabalho de análise do surgimento e crescimento do comércio eletrônico no Brasil e dos conseqüentes efeitos que vem provocando na arrecadação do ICMS pelos estados, em razão da ausência de uma regulamentação por parte do Congresso Nacional que estabeleça a forma de compartilhamento das receitas advindas do comércio virtual quando em operações que destinem mercadorias ao consumidor final. O imposto atualmente fica integralmente com o estado de origem, em prejuízo do estado consumidor.

O tema foi abordado de forma sintetizada nas aulas ministradas no curso de pós-graduação em direito tributário e finanças públicas do IDP, despertando o interesse pelo tema.

O incremento no volume das operações de compras e vendas que vem ocorrendo no chamado e-commerce, pode ser percebido pelos comerciantes do setor varejista principalmente com relação aos bens duráveis, pois a concorrência das grandes redes de lojas ameaça a sobrevivência dos comerciantes estabelecidos em endereços físicos.

A atividade comercial concebida nos primórdios das civilizações baseado exclusivamente no escambo, adquire novos contornos com o advento da internet, supera barreiras antes aparentemente intransponíveis como o contato visual com uma mercadoria que se encontra em um ambiente virtual, o acesso a preços atrativos e sem cobrança de fretes, possibilita que os negócios comerciais ocorram de qualquer parte do mundo.

O comércio eletrônico vem ganhando espaço no dia a dia do cidadão e tende a cada dia a se consolidar, reduzindo as distâncias entre as pessoas e possibilitando o acesso a produtos antes inacessíveis ao consumidor.

Este acontecimento trouxe grandes comodidades aos consumidores, mas carrega consigo problemas ao estado em razão da concentração que vem ocorrendo das riquezas em determinadas regiões, com a conseqüente

concentração da pobreza em outras. O que implica dizer que alguns poucos produzem e comercializam para muitos que só consomem.

Esta revolução virtual atinge não só os consumidores, o comércio varejista local também sofre as consequências desta concorrência. As grandes redes de lojas são atores ativos neste processo que termina por afetar as finanças de estados e municípios.

A administração tributária federal, estadual e municipal através da implantação do sistema público de escrituração digital SPED, contabilidade digital, livros fiscais digitais, notas fiscal eletrônica, tem procurado adaptar-se a este novo tempo, o que possibilitará ao fisco um controle sistemático e instantâneo de todas as operações comerciais ocorridas no país, identificando a origem e o destino das mercadorias comercializadas.

O tema apresenta um acervo bibliográfico a serem pesquisados na doutrina, estudos governamentais, projetos de leis, artigos em jornais e revistas. O mundo acadêmico em geral, não vem dedicando grandes espaços para debate sobre o tema específico, embora atual e urgente, na medida em que não se apresenta uma proposta consensual a todas as unidades da federação.

A questão vem se apresentando as autoridades tributárias a quase duas décadas com grandes impasses e sem nenhuma solução duradoura.

O ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal está previsto na constituição federal no artigo 155, II - operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para se ter noção do impacto das vendas pela internet a PEC 56/2011, que tramita no Senado Federal apresentou a evolução das vendas ocorridas por intermédio deste veículo de 2000 a 2011, vide anexo 2.

## **II- DESENVOLVIMENTO**

### **1 – DAS FONTES JURÍDICAS DO ICMS:**

O ICMS está previsto na Constituição Federal no Art. 155 que assim preceitua:

Compete aos Estados e 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.

O legislador constituinte originário delegou aos Estados e Distrito Federal competência impositiva para a instituição do ICMS, mas como observa Klaus Eduardo Rodrigues Marques, (2010, p.76) embora se trate de um tributo de competência Estadual e distrital é um imposto de conformação nacional, razão pela qual foi exaustivamente regrado pela constituição de 1988, inclusive estabelecendo a competência para delinear suas características gerais, ora ao Senado Federal ora ao Congresso Nacional.

Salienta ainda o Autor que o legislador infraconstitucional irá com respaldo na Constituição Federal, traçar diretrizes em matéria de ICMS que deverão ser seguidos pelos entes definidos com competência tributária para criá-los a fim de evitar conflitos entre estes mesmos entes.

É o que vemos a título de exemplo, no art.155, §2º, IV do texto constitucional, onde se define que o Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço de seus senadores, fixará as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, assim podemos perceber o papel do Senado Federal em resguardar o equilíbrio das relações tributárias entre os entes da Federação quando se tratar do tributo de âmbito nacional de competência tributária dos entes estaduais e Distrito Federal.

E é na Constituição Federal que se encontra o instrumento regulador das relações dos entes Federados, em seu art. 155, § 2º, XII, g, onde especifica que a concessão de isenções e benefícios fiscais deverá ser regulamentada por lei complementar. Desta forma, a LC 24/75, estabeleceu e

condicionou a concessão dos referidos incentivos à prévia edição de convênios entre os estados e Distrito Federal, por meio do CONFAZ, órgão composto de todos os Secretários de Estado da fazenda dos entes federados.

Quis o legislador estabelecer esta barreira para evitar entre os Estado membros a chamada guerra fiscal, esta norma por si já seria suficiente para proibir práticas abusivas com intuito de arrecadar mais, porém na prática não foi suficiente para inibir que os Estados membros editassem leis a revelia da LC 24/75.

A Lei Complementar 24 de 07 de janeiro de 1975, complementa o arcabouço jurídico deste importante tributo que é o ICMS, pois é ela que disciplina sobre a existência dos convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Deste arcabouço jurídico a Lei Complementar 87/1996, ocupa também destaque no cenário tributário nacional, pois esta 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. (LEI KANDIR), que assim estabelece em seu art. 1º:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

Restaram ao legislador constituinte derivado, atualizar estas leis as exigências dos tempos atuais, pois diante do advento da internet, a sociedade, o setor produtivo e o próprio Estado aguardam por uma reforma tributária, que adéqüe os preceitos constitucionais as novas demandas, e consigam oferecer solução aos conflitos e situações vividas principalmente com o advento do e-commerce.

## **1.1- DA REGRA MATRIZ DO ICMS:**

### **HIPOTESE-**

**Critério Material:** realizar operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.

**Critério espacial:** Estados e Distrito Federal.

Sobre o critério espacial trazemos a baila interpretação de Roque Antonio Carraza (2011, p. 43), sobre o local de ocorrência do fato gerador do tributo: “O tributo pertence a pessoa política onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizada em outra Unidade Federativa ou, mesmo, no exterior. É que a Constituição fez coincidir, como

regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência possível do ICMS, com os limites geográficos das entidades tributantes.

**Critério temporal:** momento da conclusão da operação.

### **CONSEQUENTE –**

#### **Critério pessoal**

**Sujeito ativo:** Estados e Distrito Federal.

**Sujeito Passivo:** Contribuinte ou responsável estabelecido em lei.

#### **Critério quantitativo:**

**Base de cálculo:** valor da operação

**Alíquota:** variável, da seguinte forma: a) 18% para operações internas, ainda que iniciadas no exterior; b) 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e Estado do Espírito Santo; c) 12% para operações interestaduais que destinem mercadorias aos Estados das regiões Sul e Sudeste; e d) 4% para prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiros, carga e mala posta.

## **1.2- O ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE**

Roque Antonio Carraza (2011, p.38), ressalta que o ICMS é de longe o imposto mais importante do nosso sistema tributário, pelo grande volume de recursos que envolvem e também pelas controvérsias que suscita. Sua regra matriz está prevista no art. 155, II da CF quando estabelece:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre(...) operações relativas a circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciarem no exterior”.

Ressalta ainda o autor que para fins de ICMS os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se completam, de modo que se faltar um destes elementos não há que se falar na ocorrência do fato gerador do tributo.

Ainda, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física), pois a circulação jurídica pressupõe a transferência da titularidade de uma mercadoria, sem o que não se pode falar em tributação.

Tal operação para ocorrer no mundo jurídico precisa envolver conforme dizer de Roque Antonio Carraza, a figura do alienante e do adquirente, e da mesma forma é preciso que diga respeito a uma mercadoria e ainda mais:

- a) seja regido pelo direito comercial
- b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais;
- c) tenha por finalidade, pelo menos em Linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e
- d) tenha por objeto uma mercadoria.

O ICMS, conforme estabelecido pela Constituição não pode ter seu alcance aumentado ou diminuído por normas infraconstitucionais, sendo que o ente que têm a competência para instituir o tributo, está condicionado a legislar apenas dentro dos limites que não interfira no contexto geral estabelecido pela Lei Federal, podendo atuar somente quando em harmonia com os interesses dos demais entes, o que se dá através de protocolo firmado no âmbito do CONFAZ.

A Constituição prevê em seu art. 155, § 2º, I e II:

§2º. 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- (...)

Segundo Roque Antonio Carraza (2011, p. 382), esta regra está voltada contra os Estados, não facultando à Fazenda pública fazer ou não fazer, é imperativo que seja observado, pois se constitui em direito constitucional de todos os contribuintes de ver descontado na operação os valores já recolhidos anteriormente.

Isabela Bonfá de Jesus (2007, p. 285) assim se refere ao direito de crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário e o princípio da não cumulatividade:

“Portanto, observa-se que a não-cumulatividade é um preceito essencialmente jurídico, e não apenas um fenômeno econômico ou financeiro, na medida em que a Constituição Federal a enuncia como característica fundamental do ICMS.”

A ênfase dada a este princípio constitucional nesta monografia se justifica pelo fato que o interesse arrecadatório dos entes da federação e encarnado por meio da guerra fiscal que se arrasta aos longos dos anos, não pode penalizar o contribuinte, conforme recentemente ocorreu com a publicação do convênio entre alguns estados prevendo a incidência de alíquota complementar sobre produtos adquiridos pela internet de outros Estados da Federação.

A busca de solução para um conflito que perdura por longos anos através da edição de normas e convênios entre alguns entes Federados sem estabelecer um consenso nacional de todos os envolvidos, não pode ser duradouro, até mesmo porque desconsidera preceitos constitucionais, e desrespeita princípios do direito tributário como o da “não cumulatividade”, que são primordiais para o equilíbrio entre a necessidade de recursos do estado e capacidade de econômica dos contribuintes.

### **1.3- DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Analisar o princípio da competência tributária é fundamental para se pesquisar os fundamentos da guerra fiscal e a legitimidade das concessões de benefícios fiscais ou mesmo da tributação adicional pelo ICMS da comercialização por meio da internet nos moldes do protocolo 21/2011.

Para, Isabela Bonfá de Jesus (2007, p. 286), “o fato da constituição Federal atribuir ao Congresso Nacional a competência para legislar sobre matéria relativa ao ICMS (forma de concessão de isenções e benefícios fiscais) não constitui, tecnicamente analisando, limitação ou restrição à competência



tributária dos Estados e do Distrito Federal. Em outras palavras a competência já nasce delimitada.”

Pois de fato a Constituição não criou tributos, simplesmente delimitou a competência de cada ente da federação para se quiser o faça. Desta forma o fato do ente federativo não criar o tributo previsto na Carta Maior, não impossibilita que posteriormente venha instituí-lo, ou que outro ente faça em seu lugar. A exemplo do município que não venha instituir o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), não dá direito que o Estado a qual pertença este município, institua o ISSQN de âmbito estadual dentro deste município.

Porém, Roque Antonio Carraza (2011, p.671), entende que esta faculdade de criar ou não tributo, não diz respeito ao ICMS, sendo este tributo uma exceção aos demais em decorrência do que estabelece o inciso XII, “g” do § 2º do art. 155 da CF, que prescreve:

Cabe à Lei Complementar:

(...)

Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

(...)”

Portanto o ICMS, para que não seja instituído dependerá de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, e aprovado pelas assembleias legislativas. Pois a sua não instituição se equipara a incentivo fiscal concedido pelo Estado membro, o que já conta com previsão no texto constitucional a sua forma de concessão.

## **2- O COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS**

Guilherme Cezaroti (2005, p.23), nos apresenta sua definição para o que possa ser considerado comércio eletrônico:

O comércio eletrônico é definido, de modo geral como o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e

sistemas que se apóiam na utilização de computadores, que se comunicam através da Interconnected Network – popularizada como internet, por meio de modem.

Desta forma podemos considerar que o comércio eletrônico tem de fato seu verdadeiro incremento com a popularização da internet, que foi capaz de colocar fornecedores e produtos de todo o mundo em contato direto com consumidores antes não imagináveis prontos para estabelecer relações comerciais.

Este novo paradigma comportamental no mundo dos negócios faz surgir dois problemas emblemáticos para as nações, no primeiro momento de ordem jurídica, pois no caso específico do Brasil quando elaborada nossa constituição, não vivíamos sob esta realidade que se tornou hoje a internet, portanto não previu situações e fatos jurídicos que vieram a surgir pós advento da internet, porém não é este o objeto deste estudo.

O segundo momento vivido pelas nações se refere a questão tributária, pois novamente esta realidade não era previsto na nossa constituição, sendo que o regramento tributário, tal como concebido pelos nossos constituintes originários, passou a ser insuficiente para responder a todas as demandas de ordem tributária, esta sim razões deste estudo.

Como dito anteriormente o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem como fato gerador as operações previstas nos Art. 155 da CF, porém nos interessa neste momento, simplesmente aqueles que são possíveis de serem comercializados via internet, sendo o ICMS um tributo com característica simplesmente de fiscalidade, suas finalidade são meramente arrecadatórias.

Segundo Daniela de Andrade Bragheta (2003, p. 164), a tributação do ICMS não fica afetada pelo fato do evento comercial ocorrer pelo meio virtual, pois se encontram presente os pressupostos de “realizar”, “operação”, de “circulação” de “mercadorias”

Salienta ainda a Autora que o limite espacial do tributo continua inalterado conforme estabelecido pelo texto constitucional em seu art. 155, II da Constituição, ou seja, os Estados e o Distrito Federal.

Convém lembrar as lições de Roque Antonio Carraza (2011, p.39) no sentido de que quanto ao ICMS, para ocorrência do fato gerador do tributo não basta apenas a circulação da mercadoria, é necessário que haja o fato jurídico, ou seja, a transferência da propriedade do bem, o simples fato da circulação da mercadoria não inibe o dever de recolher o ICMS.

## **2.1- O COMERCIO ELETRONICO E O IMPACTO DAS VENDAS A CONSUMIDOR FINAL NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS**

### **Por que não isentar o comércio eletrônico?**

Em estudo tributário divulgado em abril de 2001, a Receita Federal do Brasil, lançou o seguinte questionamento, “Porque não isentar o comércio eletrônico?” Poderia parecer uma solução simples, porém a própria receita adverte,

Com o crescimento das vendas on-line, a isenção tributária dessas transações significaria a erosão de receitas para o Estado, pois consumidores deixariam de comprar no comércio tradicional, ou alternativamente, o comércio tradicional poderia usar de artifícios para se passar por on-line. Não tributar o comércio eletrônico implica também alguns efeitos particulares de distribuição. Quem tem acesso à internet, particularmente em países em desenvolvimento como o Brasil, são pessoas de renda mais alta e com melhor educação. A isenção da tributação seria, assim, regressiva do ponto de vista distributivo, pois os pobres têm menor acesso a este meio de comunicação. Empresas poderiam decidir, inclusive, reestruturar seus negócios de modo a terem suas operações de varejo on-line separadas legalmente das operações offline.

Este entendimento do fisco nos parece ultrapassado para os dias atuais, tendo em vista a popularização da internet, que chegou a quase todas as cidades do interior e vem se popularizando de maneira acelerada.

Dessa forma, em não sendo tributado o e-commerce, a entidade legal que opera on-line não pagaria tributos.

As perdas tributárias pelos estados da federação com as vendas virtuais a consumidores finais entre estados não apresentam cifras precisas de quanto ela representa, existem apenas estimativas, porém pelo volume e pelo crescimento acelerado que vem representando o comércio eletrônico, entende-se tratar realmente de cifras milionárias, vide gráfico 2.

O assunto também foi abordado em matéria do portal de economia em 14/03/2011, pelo colunista Danilo Fariello, iG Brasília, na matéria relata que <sup>1</sup>“Só a Bahia e o Mato Grosso estimam poder perder R\$400 milhões em arrecadação por ano com as compras feitas na internet”.

A matéria enfatiza a distancia que separa os Estados mais ricos que concentram os principais centros de distribuição do País, e conseqüentemente, a maior arrecadação do ICMS, e os Estados mais pobres, que buscam na redução da alíquota do imposto como forma de atrair centros de distribuição das empresas e dinamizar a economia local. Os Estados reclamam da perda de arrecadação com a perda de vendas na região para o meio eletrônico.

Parece segundo a matéria, não restou alternativa a estes Estados senão retaliar os produtos que vem de fora, razão que culminou com a edição do protocolo 21 de 01/04/2011, no âmbito do CONFAZ (vide anexo I).

Porém, tais medidas protecionistas, sofreram questionamentos judiciais, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) protocolou naquele ano uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra o PIAUÍ. Com intuito que o Supremo Tribunal Federal (STF), declarasse a inconstitucionalidade da norma piauiense que determinou o aumento na cobrança do ICMS para produtos que venham de fora do Estado.

Ao mesmo tempo a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC), entidade sindical de grau máximo,

---

<sup>1</sup> [HTTP://economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronico/n1238157416089.html](http://economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronico/n1238157416089.html)

representativa da categoria econômica do comércio, impetrou em 01/07/2011, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), junto ao STF, contra o protocolo 21 do CONFAZ, onde também questiona a constitucionalidade deste protocolo, na inicial a CN assim se manifesta

Cumprido destacar, para melhor entendimento de toda a questão, que não estamos tratando de um Convênio (em sentido estrito) no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, mas sim de um Protocolo de ICMS, que deve visar, essencialmente, fixar procedimentos fiscais comuns entre os signatários com o objetivo de otimizar e melhorar os controles das operações de ICMS, não podendo estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais, tendo sua previsão no art. 38 do Regimento do referido Conselho, que assim dispõe:

“Art. 38 – Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I- a implementação de políticas fiscais; II- a permuta de informações e fiscalização conjunta; III- a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; IV- outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Parágrafo Único – Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais” (grifo nosso) Nem todos os Estados da Federação foram signatários do Protocolo ICMS no. 21/2011, tendo o mesmo a chancela dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos seguintes Estados (além do Distrito Federal): Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul (adesão posterior), Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe.

Sobre a ação impetrada pela Confederação Nacional do Comércio contra o protocolo 21/2011, assim se manifestou o Estado do Piauí na ADI 4628:

Com efeito, através da internet, é hoje possível, com um número mínimo de estrutura física (galpão para estoque de mercadorias) e de recursos humanos, praticar o comércio em todas as cidades do País e do mundo. Permite pois, a internet, que a empresa esteja virtualmente em todo lugar, mesmo que fisicamente esteja “sediada” em uma única localidade.

Ora decorre dessa situação que, não obstante esteja a empresa virtualmente em todo lugar, apenas uma unidade de Federação vem se beneficiando com a arrecadação dos impostos incidentes nessas operações.

No Brasil, em razão da virtualização do comércio, i.e. do denominado comércio eletrônico (e-commerce), apenas um ou alguns Estados da Federação tem sido agraciado com a arrecadação incidente, em franco detrimento dos demais. Em verdade, apenas um ou alguns estão cada vez mais ricos às custas do empobrecimento dos demais, a exemplo do Estado do Piauí.

Conforme dados colhidos por esta Secretaria de Fazenda, somente no 1º trimestre de 2011 deixou de arrecadar aproximadamente dezoito milhões de reais em ICMS, o que permite um prognóstico de perda anual de mais de setenta milhões de reais.

Ressalte-se que a matéria encontra-se ainda no STF, aguardando um julgamento daquele corte.

O problema das perdas com a arrecadação de tributos por meio das vendas realizadas pela internet se agrava quando analisamos a situação dos municípios, que conforme previsto na constituição tem direito a participar de percentual da arrecadação total do ICMS pelos Estados, conforme delineado art. 158, IV:

Art. 158- Pertencem ao município:

IV – 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação.

Assim as perdas referente as vendas realizadas pelo comércio virtual à consumidor final devem ser debitadas também ao caixa dos municípios, brasileiros.

## **2.2- PEC 233/2008**

A previsão da PEC 2008 seria que nas operações interestaduais, o produto da arrecadação pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, mas o imposto equivalente a uma alíquota de 2% ficará com o Estado de origem, exceto se a mercadoria ou serviço for tributado por alíquota inferior a essa, hipótese em que o imposto ficará integralmente com o Estado de origem, ou se a operação envolver Petróleo, lubrificantes ou combustíveis dele

derivados e energia elétrica, hipótese em que o imposto ficará integralmente com o Estado de destino.

### **2.3- PEC nº 56, de 2011**

O Senador Renan Calheiros, apresentou relatório onde apresenta análise das PEC`s, 56/2011, PEC 103/2011 e a PEC 113/2011, donde destaca:

A PEC nº 56, de 2011, destaca-se o seu art. 1º que estabelece que nas operações interestaduais que envolvam o comércio eletrônico seja aplicada a alíquota interestadual. Além disso, o art. 1º acrescenta no inciso VIII que a partilha do ICMS, no caso do comércio eletrônico, será da seguinte forma: “cabará ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Por sua vez a PEC nº 103, de 2011 em seu art. 1º acrescenta inciso VIII-A ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal para estabelecer que, uma vez ocorrida operação interestadual na modalidade não presencial, parte da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) caberá ao Estado de origem e outra parte ao Estado de destino da mercadoria, em percentuais a serem definidos por resolução do Senado Federal.

O art. 2º determina repartição provisória até que o Senado Federal edite a referida resolução, cabendo ao Estado de localização do destinatário setenta por cento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma a ser estabelecida por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, do mesmo § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A PEC nº 113, em seu art.1º altera o inciso VII, do §2º do art. 155, da Constituição Federal, estabelecendo que em relação às operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ressalte-se que a PEC 103/2011, preocupou não só com o chamado e-commerce, como com toda espécie de comércio praticado que não seja presencial. Na análise do mérito o Senador ressalta o quanto existem disparidade deste comércio para os Estados, apresentando dados de algumas fontes que divulgam que o Estado de São Paulo detém 60% das vendas nesse tipo de comércio. Além disso, podemos ter uma noção dos perdedores ou ganhadores, do ponto de vista estritamente fiscal, observando os Estados que assinaram e os que não assinaram o Protocolo 21 do CONFAZ, que estabelece a partilha favorável aos Estados de destino, nas vendas de comércio eletrônico. Os perdedores estariam obviamente entre os não signatários: São Paulo, Rio de Janeiro, Amazonas, Rio Grande do Sul, Paraná, Santa Catarina e Minas Gerais.

#### **2.4- TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM OUTROS PAÍSES**

Anderson Peixoto Sampaio (*et al*), em trabalho de conclusão de curso da UNIVERSIDADE SALVADOR – UNIFACS, <sup>2</sup>“O desafio da tributação no comércio eletrônico: uma análise sob a ótica do ICMS”. ressalta o crescimento das vendas virtuais nos Estados Unidos e a complexidade que se descobriu que é tributar estas operações, desde a definição do que seja mercadorias ou serviços até mesmo definir o que seja estabelecimento e o momento de ocorrência do fato gerador do tributo.

Vale ressaltar, porém, que a experiência Americana se difere bastante da brasileira pela característica do sistema federativo daquele país, e pela diferença do nosso ICMS com a forma de tributação do consumo.

O Congresso Norte-Americano criou a lei da liberdade tributária na Internet (ITFA), proibindo por três anos o estabelecimento de novos impostos sobre a Internet. Há uma decisão da Suprema Corte Americana proibindo determinado Estado de tributar as vendas para consumidores situados em outro Estado, a qual está relacionada com as companhias que

---

<sup>2</sup> [HTTP://pt.scribd.com/doc/57206633/monografia-anderson-angelo-joao-marcelo](http://pt.scribd.com/doc/57206633/monografia-anderson-angelo-joao-marcelo)



efetuem vendas interestaduais através de catálogos. Esta decisão tem sido considerada automaticamente aplicável ao comércio via Internet. Em virtude deste quadro jurídico desfavorável, a tributação das vendas via Internet está limitada a algumas poucas hipóteses. Um dos argumentos que vem sendo utilizado para justificar este procedimento nos Estados Unidos é o de que a Internet cria comércio, na medida em que certos tipos de transações se tornam mais acessíveis – especula-se que o aumento nas compras de livros e CD's tenha sido provocado pela expansão das lojas virtuais.

Porém não tributar o comércio eletrônico no Brasil implicaria num agravamento do problema fiscal, tendo em vista as grandes distorções existentes no sistema tributário brasileiro.

### **3- DESAFIOS DA REFORMA FISCAL**

Em abril de 2001, a Secretaria da Receita Federal, divulgou um trabalho em seu site com o título “O Brasil e comércio eletrônico”, onde já se apresentava uma série de preocupações do fisco frente a esta nova realidade, sendo uma delas a questão das vendas pela internet à consumidor final entre estados da federação e o princípio do destino prevista na Constituição (BRASIL, 2001).

Nas vendas on-line, o ICMS incidente observa o princípio da origem e não o do destino da mercadoria, quando a transação é interestadual.

No Brasil, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é tributado parte na origem e parte no destino, quando realizadas entre contribuintes do tributo. Porém empresas automobilísticas implementaram a venda direta ao consumidor via internet. Com isso, ocorrendo vendas interestaduais, o fato gerador do ICMS estava ocorrendo somente na origem, levando prejuízos aos estados consumidores e vantagens aos estados produtores de veículos.

Hugo de Brito Machado, (2003)<sup>3</sup>, ao comentar a necessidade uma reforma tributária coloca duas questões para serem analisadas, para que a

---

<sup>3</sup> WWW.hugomachado.adv.br

partir de uma definição em torno delas se possa projetar um sistema tributário. Sendo uma delas a questão de saber se pretendemos um Estado unitário, ou uma Federação. A outra, a questão de saber se os tributos devem ter função meramente arrecadatória, ou se eles devem ser utilizados como instrumentos de intervenção no domínio econômico. E como desdobramento desta, pode ser colocada uma terceira questão, consistente em saber se o tributo pode funcionar como fator de redução das desigualdades sociais e regionais.

No entendimento do autor quanto à questão de saber se é melhor para a nação um Estado unitário, ou uma Federação, para ele não resta dúvidas quanto ao melhor sistema. Toda concentração de poder é contrária à liberdade humana, e o Estado unitário é a forma mais evidente, e mais eloqüente, de concentração de poder. E onde não existe distribuição das rendas tributárias não há federação. Há sempre Estado unitário, ainda quando a Constituição diga formalmente o contrário, porque a Federação efetiva, real, pressupõe a divisão do poder, e a forma mais expressiva do Poder estatal é, sem qualquer dúvida, o Poder de Tributar e de dispor das rendas tributárias.

Segundo ainda o autor “esse poder de tributar, e de dispor das rendas públicas, há de ser dividido com os Estados membros, e especialmente com os Municípios.” Pois o princípio do federalismo passa por esta autonomia financeira. A idéia de uniformização dos tributos em todo o país tem sido colocada pelos defensores do unitarismo, como argumento contra desconcentração do poder tributário, com forte poder de convencimento. Não passa, todavia, de um instrumento contra a liberdade.

Com efeito, num sistema tributário desconcentrado, o inconveniente da falta de uniformidade de tratamento do contribuinte é de longe superado pela liberdade deste de optar pelo Estado, ou pelo Município, que lhe dispensa tratamento menos hostil. E isto instaura certa competição, saudável sob todos os aspectos, entre as várias esferas de governos.

O modelo de Estado Federal em que mais efetivamente se garante a liberdade humana é, sem dúvida, aquele em que se assegura a todos a possibilidade de migrar de um para outro Estado membro, de um para outro Município. Essa possibilidade de migração é a melhor forma de proteger o

cidadão contra o arbítrio, contra os abusos do Poder estatal, praticados no mais das vezes com invocação do argumento, tão falacioso quanto sedutor e forte, da defesa do interesse público.

Assim, dúvida não pode haver de que o fortalecimento do município é a fórmula da liberdade no Estado. É a fórmula capaz de obrigar o governante a prestar serviços aos governados, em vez de escravizá-los.

No entendimento de José Ricardo S. T. Motta (1998, p. 11) a reforma tributária tomou-se um tema importante nos debates políticos na década dos 90, após o reconhecimento quase generalizado de que a reforma tributária da Constituição de 1988 não somente tinha agravado o problema do *déficit* público, mas também criado um sistema de impostos que se mostrou ineficiente, produzindo desequilíbrios no federalismo fiscal e uma situação insustentável nas finanças do setor público brasileiro. Esta situação não permite o equilíbrio intertemporal das contas públicas, torna difícil a retomada do crescimento econômico em bases sustentáveis e prejudica a competitividade internacional da economia brasileira.

### **3.1- A GUERRA FISCAL E O ICMS**

Sendo o ICMS um tributo de âmbito nacional, mas de competência dos estados e do distrito federal, tornou-se o principal instrumento de concessão de benefícios fiscais com intuito de atrair investimentos para os estados mais pobres.

Para Marcelo Sobreiro Maciel (2010, p. 13) O arcabouço institucional do ICMS, a descentralização política propiciada pela Constituição de 1988 e a disponibilidade de capital privado na década de 1990 favoreceram o desencadeamento do fenômeno da guerra fiscal no âmbito do ICMS, o qual tem se tornado o problema de política pública central no debate da reforma tributária no Brasil. A guerra fiscal consiste na disputa entre diferentes Estados da federação pela atração de relevantes investimentos empresariais, a partir da concessão de diferentes vantagens fiscais, especialmente, com a renúncia do ICMS. Trata-se de um fenômeno dinâmico e multifacetado, que abrange, não só as disputas mais conhecidas de atração de fábricas de automóveis, como outros incontáveis incentivos a setores específicos da economia.

A partir de 1993, alguns Estados passaram a disputar os crescentes investimentos oferecidos por montadoras de automóveis. Rio de Janeiro “venceu” São Paulo, ao sediar novo parque industrial da Volkswagen. Minas Gerais (Juiz de Fora) ganhou a sede da Mercedes-Benz, assim como Paraná, Rio Grande do Sul, Goiás e Bahia também obtiveram vitórias pontuais como consequência do oferecimento de incentivos fiscais a grupos econômicos do setor automobilístico. O Governo Federal também acabou participando dessa guerra fiscal, a partir de inusitada interferência com o Novo Regime Automotivo de 1995 e o Regime Automotivo Especial de 1997, que concederam diversos incentivos fiscais às empresas montadoras de automóveis, sendo esse último direcionado às empresas que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A guerra fiscal fora do setor automotivo, apesar de menos conhecida, aparentemente, tem se disseminado por muito mais setores econômicos e Estados da federação, operada com base em variadas e criativas formas de incentivo fiscal, como o crédito presumido do ICMS. Dulci (2002: 101-104)<sup>10</sup> descreve, por exemplo, diversos episódios relacionados ao Estado de São Paulo – investimentos da Embraer, Simples paulista e aprovação da Lei da Informática – e ao Estado de Minas Gerais – transferência dos setores de leites e derivados e carnes e couros para os Estados de São Paulo, Goiás e Mato Grosso do Sul.

Segundo Paulo Eduardo Ribeiro Soares (ICMS questões atuais, 2007 p. 258), Os reflexos da guerra são visíveis a todos, e para os estados e Distrito Federal, significam perda de arrecadação, pois a concessão de benefícios fiscais sem a observância das normas de caráter nacional e a busca por novos investimentos para os estados, levam os gestores públicos a abrirem mão de parcela dos recursos do ICMS em favor de empresas que queiram se instalar em seus estados.

Esta postura levou o Supremo Tribunal Federal a se manifestar em ADIN que analisou a concessão de benefícios fiscais pelos Estados membros sem observância da regra que prevê que tais benefícios só podem ser concedidos se aprovados juntos ao CONFAZ.

Matéria publicada com a data de 01/06/2011 no portal agencia brasil, pela repórter Débora Zambier, intitulada “STF determina fim da guerra fiscal entre estados” ressalta a decisão do STF declarando inconstitucional a concessão de benefícios fiscais, pelos Estado da Federação sem antes serem referendados pelo CONFAZ.<sup>4</sup>

Brasília – Os estados não podem conceder benefícios fiscais sem acordo entre todas as secretarias de Fazenda. O entendimento não é novo, mas foi confirmado hoje (1º), por unanimidade, em julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF). A Corte analisou 14 ações contra leis de sete unidades da Federação que davam reduções e isenções fiscais a empresas e setores econômicos sem acordo prévio no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), de acordo com o que determina a Constituição. As leis contestadas eram as do Rio de Janeiro, de Mato Grosso do Sul, São Paulo, do Paraná, Pará, Espírito Santo e do Distrito Federal. Todas as normas permitiam afrouxamento na cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Segundo o presidente do STF, Cezar Peluso, a jurisprudência da Corte sempre determinou que a concessão de benefícios de forma individual pelas unidades da federação é ilegal. A demora no julgamento, assinalou, ocorreu devido ao excesso de processos na Corte. A idéia era julgar todos os casos de uma vez para evitar que a lei continuasse valendo só em alguns estados. O presidente do STF também afirmou que o tema não foi completamente esgotado hoje, porque ainda há algumas ações sobre guerra fiscal nos gabinetes dos ministros. “Mas estão sendo relacionadas e agora todos concordaram que darão liminares para que a situação não fique como está”, disse Peluso. Perguntado se o tribunal deu um recado para os estados acabarem com a guerra fiscal, Peluso afirmou: “É mais ou menos isso. Resta aos interessados saber se aceitam o recado. O STF estabeleceu hoje que não pode conceder benefício fiscal contra as exigências da Constituição.

Conforme observa Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010,p.104), o caráter nacional do ICMS, prevê que a concessão de benefícios e incentivos fiscais pelos estados membros dependem de procedimentos preliminares,

---

<sup>4</sup> <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-06-01/stf-determina-fim-da-guerra-fiscal-entre-estados>,

conforme previsto na Constituição Federal art. 155, XII, “g”, qual seja a existência de convênio celebrado entre os estados membros.

E é a Lei Complementar 24/1975, que regulamenta estes procedimentos tanto de concessão quanto de revogação destes benefícios. E é esta a base jurídica que embasou a decisão do STF que julgou inconstitucional a estas leis estaduais. Veja o que prevê o art. 1º da Lei Complementar:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e retificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica:

I- à redução da base de cálculo;

(...)

III- a concessão de créditos presumidos;

IV- a qualquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V- às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data;

Vitório Cassone (1997 p.69), citando entrevista com Fernando Rezende (presidente do IPEA) comentando a pergunta: “Afinal de contas, quem ganha com a guerra fiscal: as empresas, os estados, a sociedade ou ninguém ganha? Em certo ponto da entrevista assim responde:

(...)

Com a constituição de 88, aumentou a autonomia dos estados e ficaram oito anos sem uma lei complementar para regular o ICMS. Ficou valendo a Lei Complementar 24, mas, nesse período, o que ocorreu na prática foi que os limites para a concessão de incentivos foram sendo desobedecidos. Os Estados começaram a usar um instrumento para contornar a legislação. Em vez de dar a isenção, que a Lei complementar 24 proíbe, começaram a financiar o pagamento do imposto por um prazo de dez anos – o que, com a inflação alta, era o mesmo que não cobrar.

Danilo Fariello - Portal IG/Economia em 19/05/2012 descreve o quadro da guerra fiscal instaurada no Brasil, para ele “Essa não é a primeira nem será a última guerra fiscal entre os Estados brasileiros.”

Com subsídios ou sobretaxas, eles concorrem pela instalação de fábricas, para receber produtos importados e até para ganhar passageiros em suas estradas, em vez de automóveis passarem pelos Estados vizinhos. Para evitar esses conflitos existe o Confaz, o Conselho das Secretarias de Fazenda nos Estados, onde já se definiu, por exemplo, que se um carro sai de determinado Estado para o comprador de outro, há um cálculo para dividir o ICMS entre os dois.

É uma saída desse tipo que poderia ser buscada para o caso do ICMS na compra eletrônica, diz Mauler, do Sacha Calmon Misabel Derzi Advogados. “O mundo caminha para esse novo modelo, e não adianta lutar para ficar fora dele.” Mas ocorre que as decisões no Confaz, segundo a Constituição, só podem ser tomadas em consenso entre todas as 27 Unidades da Federação.

“Cursi, secretário do Mato Grosso, diz que já apresentou ao Confaz normas para resolver a guerra fiscal sobre a venda eletrônica, mas nunca conseguiu conquistar consenso dentro do grupo. Na sua proposta, cobraria-se o teto da tarifa de ICMS interestadual quando se cruzar uma fronteira, de 7%, daí os dois Estados dividiriam essa arrecadação.

Outra solução para a disputa seria uma reforma que passasse pelo Congresso, ou mudando a Constituição Federal, ou alterando as regras do Confaz para facilitar esse tipo de acordo entre os Estados. Um dos textos que trata disso é Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 227, mas não parece haver muita disposição para a aprovação do tema, parado desde 2008. Outras ações, como a reforma tributária em si, que tira poder dos Estados sobre a indicação de alíquotas de ICMS, também podem encerrar a guerra fiscal. “Não somos contra o comércio eletrônico, que é bom para todos, mas o prejuízo no final com essa guerra fiscal é do País, principalmente das regiões mais periféricas, que perdem empregos e arrecadação, diz Cursi.

## **3.2- O PACTO FEDERATIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA**

**3.2.1- Elementos da Federação Brasileira** – De acordo com José Afonso da Silva (apud, Luiz Rogério Sawaya Batista, 2012 p. 83) a autonomia federativa assenta-se em dois pontos básicos, quais sejam: (i) existência de

órgãos governamentais próprios; e (ii) a posse de competências exclusivas, conforme estabelecido na constituição em seus artigos 17 a 42.

E já no seu artigo 1º a nossa constituição assim molda o estado brasileiro:

“Artigo 1º - A república Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania

II – a cidadania

III – a dignidade da pessoa humana

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político;

Parágrafo único: Todo o poder emana do povo que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da constituição.

Para o Autor, a descentralização do Estado brasileiro, reside na autonomia de auto-organização dos entes federados, que convivem de forma autônoma e em conjunto com o poder central, possuindo, como não poderia deixar de ser competências próprias.

O princípio federativo, constitui-se em cláusula pétrea na forma do art. 60, § 4º:

Art. 60, § 4º - A Constituição será emendada mediante proposta:

(...)

§4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

(...)

Para Salete Oro Boff (apud, Luiz Rogério Sawya Batista, 2012, p. 84), a divisão de competências entre os entes é característica marcante do federalismo:

(...) a divisão de competências entre os entes federados, a autonomia da União, dos Estados-Membros e dos municípios, a participação dos Estados-Membros na organização da Federação e a discriminação constitucional das rendas tributárias, indicando quem pode instituir tributos, bem como a quem pertencerão os recursos arrecadados. A distribuição da competência é um traço fundamental do federalismo e



indispensável para que o Estado desempenhe suas funções fundamentais, construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Ao mesmo tempo é de crucial importância que seja respeitada ainda a autonomia econômica e financeira dos estados membros, como princípio capaz de garantir que o pacto federativo seja respeitado, pois do contrário a dependência financeira de qualquer ente ao poder central, impede o avanço do federalismo, pois levará ao clientelismo subserviente que comprometerá a solidez do estado.

Klaus Eduardo Rodrigues Marques(2010, p.42), “não existe conceito único e inalterável de Federação que se ajuste a todos e qualquer Estado. Ele pode variar amoldando-se as nuances próprias de cada sociedade”.

O autor cita como exemplo a própria república Federativa do Brasil, onde os municípios têm papel de destaque, que embora gozem de autonomia, política, financeira e legislativa, não compõem o pacto federativo, são no dizer da constituição nos artigos 29 e 30, entidades autônomas e distintas.

Por esta razão tem o sistema tributário o condão de ser o balizador desta relação por estabelecer as competências de cada ente da federação bem como a capacidade tributária.

### **3.2.2 - A Constituição de 1988 e o pacto federativo fiscal**

Segundo Aurélio Guimarães Cruvinel e Palos (2011, p.4)<sup>5</sup> a Constituição de 1967 caracterizava-se por forte concentração do poder decisório na esfera federal, especialmente em relação às competências tributárias e executivas. Aos Estados foi reservada a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, apesar de aquela Carta Magna impor restrições para que estes entes legislassem sobre o tributo. Embora a

---

<sup>5</sup> [Bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5884](http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5884)

Constituição de 1967 tenha recepcionado o sistema constitucional de repartição de receitas federais instituído em 1965, a Emenda Constitucional nº 1/1969 cortou pela metade participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação dos impostos sobre renda e produtos industrializados.

Apesar de se extinguir a vinculação dos repasses para as despesas de capital, nos termos da ordem constitucional anterior, a entrega dos recursos passou a depender de:

- 1) aprovação prévia dos programas de aplicação de recursos, de acordo com as diretrizes do governo federal;
- 2) contrapartida do ente;
- 3) avocação de encargos executivos da União;
- 4) recolhimento de impostos federais e liquidação de dívidas para com a União.

A Emenda Constitucional nº 18/1965 institui o Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios.

4 Dessa maneira, diante do interesse do governo federal em assegurar o maior controle possível do processo de crescimento econômico, a autonomia fiscal dos entes federados subnacionais restou severamente limitada. Segundo o estudo, até 1978, a União arrecadava cerca de três quartos da receita pública total e, mesmo após as transferências para Estados e Municípios, ainda dispunha de aproximadamente dois terços desses recursos.

Na Constituição de 1988, concebida sob o espírito da redemocratização, a concepção do novo sistema de financiamento do Estado pautou-se por uma maior autonomia fiscal para Estados e Municípios. O novo texto constitucional confirmou a tendência de desconcentração financeira iniciada em meados da década de setenta, ao conferir aos Estados o poder para, autonomamente, fixarem alíquotas do ICM – principal tributo estadual, cuja base de incidência havia-se ampliado pela extinção de tributos federais. Paralelamente, cresceu também a repartição de receitas por meio das transferências intergovernamentais, principalmente em favor dos Municípios.

Diante dessas mudanças, houve significativa mudança na distribuição da receita pública disponível entre os entes federativos. Em 1987,

aproximadamente 64% da receita pública disponível pertencia à União; em 1991, a participação federal alcançava 53% do total de recursos arrecadados nas três esferas de governo. O gráfico no anexo 3 apresenta a participação de cada ente na receita disponível total.

A Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava “nova reforma do Estado brasileiro”. A resposta da União: aumento da carga tributária não partilhada. Diante de sua realidade fiscal após a promulgação da Constituição de 1988, a União, para confrontar suas crescentes dificuldades fiscais, viu-se impelida a aumentar sua receita disponível por meio de tributos não partilhados com Estados e Municípios – sobretudo a partir de 1994, com a redução do imposto inflacionário. Assim, elevaram-se as alíquotas de importantes contribuições sociais – tributos cumulativos e incidentes sobre o setor produtivo.

Neste cenário fiscal a União foi induzida a elevar as contribuições sociais cumulativas, por dispor de toda a sua receita, por ter base ampla e alíquotas reduzidas e, ainda, por atender ao financiamento dos gastos que mais foram pressionados pela Constituição de 1988”. Entre 1988 e 2000, elevou-se em 4,6 pontos percentuais do PIB a carga tributária relativa a tributos cumulativos sobre vendas gerais. Essa tendência permaneceu na última década, tendo a participação dos tributos. No período pós-Real, com a redução da inflação, tornou-se ainda mais claro o desajuste fiscal do setor público. Desta forma até 1994, a execução dos orçamentos públicos no Brasil foi fortemente afetada pelo efeito da inflação, que permitia ao Executivo nas três esferas de governo ajustar o valor real das despesas através da administração do caixa. Com a estabilização dos preços, apesar de um menor efeito Tanzi ter contribuído para o aumento substancial da carga tributária, o crescimento das despesas públicas levou a constantes alterações do sistema tributário com o fim de se aumentar a receita pública federal. A União, sobretudo por meio das contribuições sociais, elevou sua carga tributária entre 1994 e 2008 em

27,8%. O gráfico a seguir apresenta a evolução da carga tributária desde a promulgação da Constituição.

Estado e Municípios, contudo, não dispuseram de competências suficientes para elevar sua carga tributária em níveis suficientes para reequilibrar suas finanças. Os Estados mantiveram sua carga tributária praticamente inalterada desde o Plano Real. A evolução da arrecadação própria municipal em proporção do PIB, apesar de significativa em termos relativos, também não foi capaz de equacionar as dificuldades fiscais dos entes locais.

### **3.2.3- Pacto federativo fiscal e reforma tributária**

A partir de todo o estudo apresentado até o presente momento é possível deduzir que implementar uma reforma tributária, por mais simples e superficial que seja, não é tarefa fácil. Isso porque os beneficiários da ordem antiga lutarão para mantê-la e os que se beneficiarão da nova ordem irão defendê-la mas de forma não muito entusiasmada porque não têm certeza de seus benefícios.

Como se depreende do quadro fiscal descrito na seção anterior deste trabalho, as divergências que precisam ser superadas pelos entes da Federação parecem num primeiro momento ser intransponível em razão do já descrito conflito de interesses das partes. Nesse sentido, os formuladores de política buscariam solucionar o problema de minimização do gravame excessivo, tendo em vista restrições tais como a preservação do pacto federativo e a manutenção da carga tributária em níveis compatíveis com as necessidades de financiamento.

Alternativamente, em vista das limitações de cunho fiscal e dos interesses envolvidos, o processo de reforma tributária poderia ser encarado como um jogo não cooperativo. Contrastadas todas as limitações, a resultante tem sido um jogo cada vez menos cooperativo, marcado por desconfiança crescente.

É fato que, em curto prazo, uma reforma tributária não pode comprometer os resultados fiscais consistentes com os ajustes do setor público

e, assim, não seria razoável esperar uma reforma que possa reduzir imediatamente a carga. Apesar disso, a manutenção da carga tributária elevada não deve – e não pode – anestesiar a vontade política de realizar uma profunda “reforma do gasto público” que conforme seu nível ao da tributação possível e o redirecione para o objetivo de desenvolvimento social. Aliás, convém notar que discutir a reforma tributária em uma conjuntura marcada por sérias restrições fiscais e financeiras implica, necessariamente, dificuldades adicionais à concepção de um modelo menos regressivo e distorcido em relação às decisões de investimento e produção.

Assim, não se podem considerar como reforma tributária, *stricto sensu*, as medidas efetivadas em anos recentes – apesar de assim serem denominadas. Sem sombra de dúvidas, medidas como as prorrogações da DRU e da CPMF, esta última até 2007, por exemplo, classificam-se iam, mais apropriadamente, como meros ajustes fiscais transitórios. Entende-se, portanto, que a implementação de um sistema tributário consistente com a competitividade do setor produtivo pressupõe a solução, em caráter permanente, dos problemas de cunho fiscal que afligem as três esferas de governo. Assim, eventuais perdas de um ou de outro ente federado poderiam ser melhor absorvidas em curto prazo e, posteriormente, compensadas.

### **III – CONCLUSÃO**

Entende-se, portanto, que a implementação de um sistema tributário consistente com a competitividade do setor produtivo pressupõe a solução, em caráter permanente, dos problemas de cunho fiscal que afligem as três esferas de governo. Assim, eventuais perdas de um ou de outro ente federado poderiam ser melhor absorvidas em curto prazo e, posteriormente, compensadas. As discussões em torno da reforma tributária, além de abordarem a questão das participações de cada ente federado na receita pública disponível, deveriam destinar especial atenção à distribuição dos encargos executivos em níveis compatíveis com a capacidade fiscal de cada

ente. Não se pode perder de vista, é claro, que essa repartição de encargos precisa levar em consideração, ainda, critérios que garantam a provisão dos serviços públicos com mais eficiência. Medidas como as Emendas Constitucionais de nos 14/1996, 29/2000 e 53/2006 certamente representaram um avanço no sentido de melhor especificar as atribuições, vinculando recursos dos entes federativos para as áreas de educação e saúde. No caso da saúde, resta pendente a aprovação de lei complementar que regulamente a repartição de atribuições em cada esfera de governo.

Passados 24 anos de promulgação da constituição brasileira, considerada a constituição cidadã, a república ainda convive com um grande dilema, uma constituição que buscou garantir aos brasileiros os direitos fundamentais para o pleno exercício da cidadania, porém no momento da elaboração da Magna Carta, não foi realizado o orçamento para se apurar quanto custaria a garantia destes direitos.

Assim, a república vem convivendo dia a dia com a expectativa do dia em que estes direitos estarão disponíveis para serem usufruídos por todos.

Nossos governantes, legisladores e julgadores, que herdaram este legado, se defrontam cotidianamente com esta tarefa, sendo que cada ente da Federação tenta viabilizar a seu modo os recursos necessários para conseguir atingir seus objetivos, porém é urgente que haja esforço de todas as esferas de poder no sentido encontrar uma solução duradoura para este desafio.

A batalha travada parece se tornar cada dia mais insana, pois todos os esforços envidados não levaram em conta que é preciso estabelecer um novo pacto federativo, a partir uma reforma fiscal que leve em conta a caminhada de mais de duas décadas de constituinte o que agora nos permite saber o quanto custa oferecer serviços que a sociedade reclama, e distribuir a responsabilidade pela sua efetivação a cada ente da federação.

Uma das principais reformas reclamadas por toda a sociedade, a reforma tributária, patina ao longo dos anos e não consegue dar respostas aos anseios e necessidades do cidadão.

Conjugar estes interesses tão ambíguos, não é tarefa fácil, pois de um lado, temos o cidadão que deseja sempre pagar menos impostos e receber mais benefícios do estado. Do outro lado, temos a Federação composta da

União, Estados e do Distrito Federal, que também travam uma disputa acirrada para garantir sempre uma maior participação na arrecadação dos tributos, tendo ainda a pessoa do município que gozando de autonomia financeira também disputa uma maior fatia da arrecadação.

Some-se a isto ainda a característica continental deste país com diferenças regionais gritantes, onde pelo próprio princípio constitucional tem responsabilidades de reduzir as desigualdades regionais, através de políticas econômicas, sociais e tributárias.

A realidade política de um país democrático, onde quem detém o poder precisa conversar e se entender com uma infinidade de Partidos Políticos, de pouca representatividade, somado a um legislativo composto de agentes políticos que priorizam demandas individuais em prejuízos de projetos coletivos e de cunho desenvolvimentistas, termina por prejudicar o País.

Um sistema judiciário moroso, que não consegue responder as demandas da sociedade em tempo hábil, termina por compor um quadro de incertezas quanto ao futuro de uma reforma tributária que ponha fim a estas demandas entre Estados.

A sociedade por sua vez reclama da carga tributária no país e exige melhores serviços públicos nas áreas de saúde, educação, segurança pública e outros setores.

Os municípios Estados e Distrito Federal reivindicam uma maior participação no bolo da arrecadação dos tributos da União.

Este é um cenário que tem levado com que as propostas de reforma tributária não avancem, e mesmo as questões pontuais que poderiam ter uma solução rápida e duradoura esbarram quando os interesses individuais de cada Estado são prejudicados.

De forma que todos querem ganhar, mas ninguém quer perder, porém não existe alternativa, para que alguns ganhem mais é preciso que alguém ceda um pouco do que ganha.

Finalmente, a partir de todos os estudos e opiniões apresentadas sobre o tema da monografia, “o icms no comercio eletrônico nas vendas a consumidor final - desafios da reforma tributária”, não será possível achar o ponto de convergência entre as partes interessadas sem passar por outra

discussão ainda maior que é a Reforma Fiscal, pois não é possível discutir uma nova repartição de receitas sem antes discutir as responsabilidades de cada ente nas despesas oriundas da vida em sociedade, e a quem incumbirá a responsabilidade pela educação em todos os níveis, a saúde, a segurança pública, a previdência social e o seguridade social, pois a partir daí podemos estabelecer quanto é necessário para o custeio destes serviços, e a quem incumbirá a responsabilidade de sua gestão, buscando garantir que no caso específico do ICMS seja garantido que a maior fatia do imposto seja destinado ao Estado consumidor ao invés do Estado produtor, conforme prevalece atualmente em nosso regramento jurídico.

#### **IV- BIBLIOGRAFIA**

BRAGHETA, Daniela de Andrade. "Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito" Pref. De Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2003.

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

CARRAZA, Roque Antonio. "ICMS". 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. "ICMS Questões atuais". São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2007.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues Marques. "A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora. 2010.



BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. “Créditos do ICMS na Guerra Fiscal”. Ed. Quartier Latin, 2012.

CASSONE, Vitório. “Lei Complementar 87/96” (Comentada artigo por artigo). Ed. Grafica Editora Ltda,

SAMPAIO, Anderson Peixoto. O Desafio Da Tributação No Comércio Eletrônico: Uma Análise Sob A Ótica Do Icms. Ano/nº de folhas/ categoria e área de concentração, nome da faculade, nome da universidades, cidade, ano da defesa.

O Brasil e o Comércio Eletrônico, Receita Federal do Brasil,

PALOS, Aurélio Guimarães e. A Constituição de 1988 e o Pacto Federativo Fiscal. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados – Centro de Documentação e Informação Coordenação de Biblioteca. [HTTP://bd.camara.gov.br](http://bd.camara.gov.br)

MOTA, José Ricardo S.T. Fundamentos de uma Reforma Fiscal Estrutural. Cadernos Aslegis, V2, n6. P. 14-29 set/dez 1998. [HTTP://bd.camara.gov.br](http://bd.camara.gov.br).

MACIEL, Marcelo Sobreiro. Política de Incentivos Fiscais: Quem Recebe Isenções por Setores e Regiões do País. 2010. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Coordenação de Bibliotecas, [HTTP://bd.camara.leg.br](http://bd.camara.leg.br).

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Reforma Tributária é Solução?. Cadernos Aslegis, v,2 n. p. 7-13. Set/dez 1998. [HTTP://bd.camara.leg.br](http://bd.camara.leg.br).

PITY, Deputado Cláudio. Reforma Tributária: Competitividade, equidade e equilíbrio Federativo. 2012.

Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação Coordenação de Biblioteca. [HTTP://bd.camara.gov.br](http://bd.camara.gov.br).

**Anexo: 1 - PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011**

Publicado no DOU de 07.04.11, pelo Despacho [50/11](#).

Adesão do MS, pelo Prot. ICMS [30/11](#), efeitos a partir de 25.04.11.

Retificação no DOU de 13.04.11.

[http://www.e-commerce.org.br/graficos/vendas\\_ecommerce2012.png](http://www.e-commerce.org.br/graficos/vendas_ecommerce2012.png) □ Adesão do

TO, pelo Prot. ICMS [43/11](#), efeitos a partir de 15.07.11.

Denúncia do ES, a partir de 20.04.12, pelo Despacho [74/12](#).

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.

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de mFazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade

do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,

Considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;

Considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

Considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

Considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte

#### P R O T O C O L O

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

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

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

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação,

deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

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

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

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

Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.

Cláusula quinta O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações.

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

## RETIFICAÇÃO

Publicada no DOU de 13.04.11

Na lista de assinatura do Protocolo ICMS 21/11, de 01 de abril de 2011, publicado no DOU de 7 de abril de 2011, Seção 1, página 22,

onde se lê: “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Cláudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Cláudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, Paraná – Luiz Carlos Haully, Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Santa Catarina - Ubiratan Simões Rezende, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva, Tocantins.”,

leia-se: “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Claudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Claudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, , Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva .”.

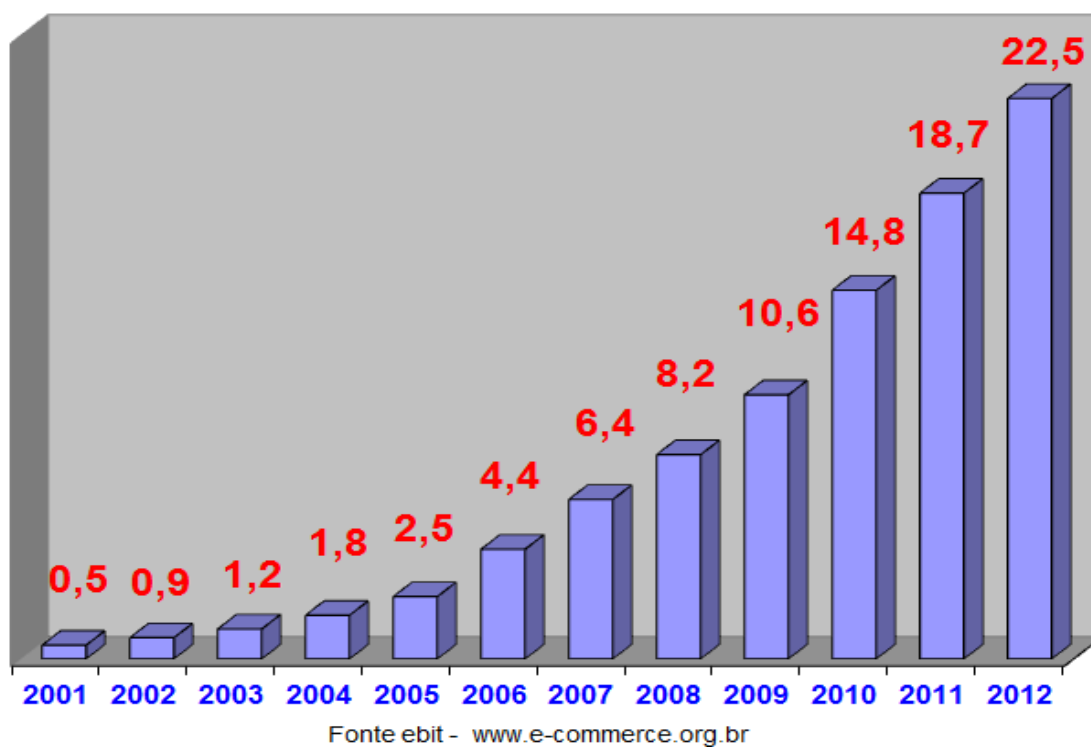
MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA

#### **GRAFICO 1 – EVOLUÇÃO ANUAL DO FATURAMENTO DO E-COMMERCE**

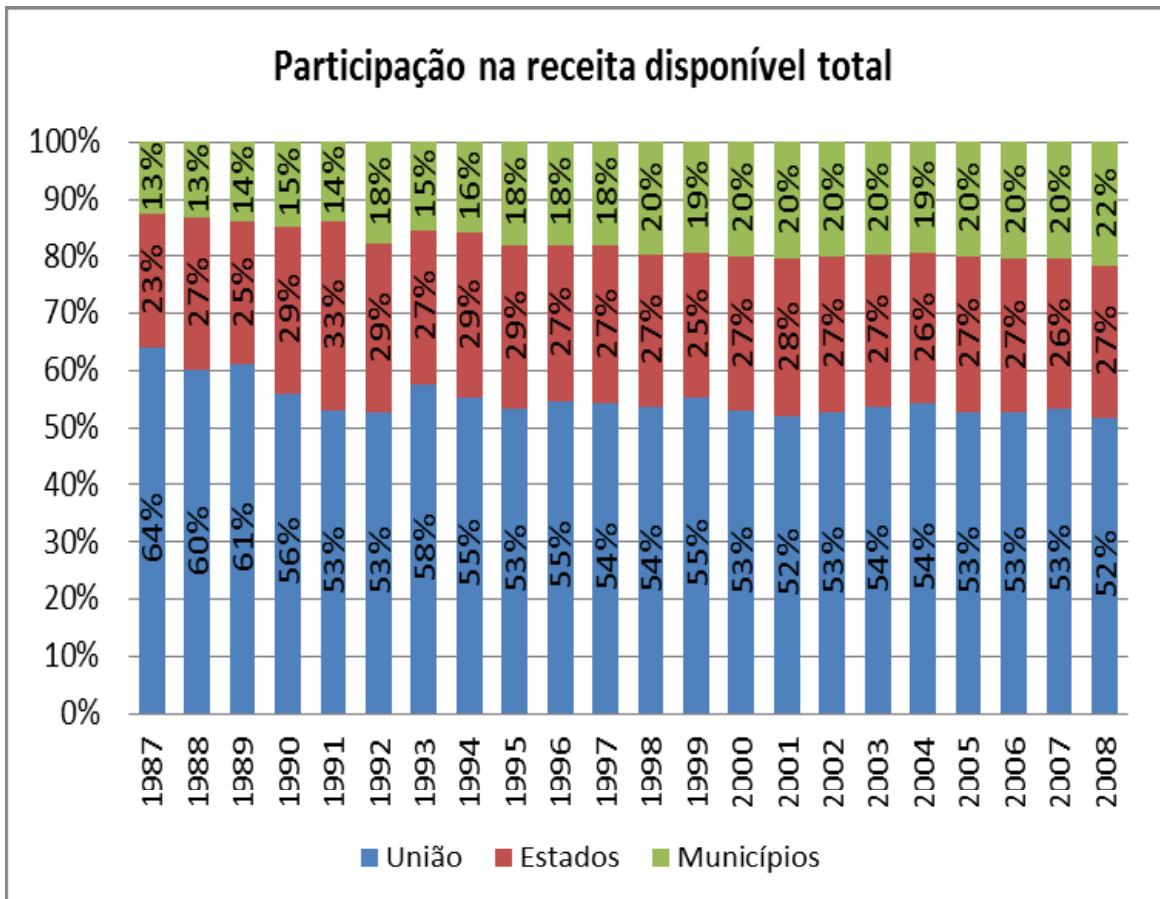
<b>ANO</b>	<b>FATURAMENTO</b>	<b>Variação</b>
<b>2012</b>	R\$ 22,50 bilhões	20%
<b>2011</b>	R\$ 18,70 bilhões	26%
<b>2010</b>	R\$ 14,80 bilhões	40%
<b>2009</b>	R\$ 10,60 bilhões	33%
<b>2008</b>	R\$ 8.20 bilhões	30%
<b>2007</b>	R\$ 6.30 bilhões	43%
<b>2006</b>	R\$ 4,40 bilhões	76%
<b>2005</b>	R\$ 2.50 bilhões	43%

2004	R\$ 1.75 bilhão	48%
2003	R\$ 1.18 bilhão	39%
2002	R\$ 0,85 bilhão	55%
2001	R\$ 0,54 bilhão	-

**Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões**



**GRAFICO 2 – DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS POR ENTES DA FEDERAÇÃO**



Fonte: [Bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5884](http://Bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5884)