



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

ICMS no Comércio Eletrônico
Justiça e Guerra Fiscal

Luiza Alvarenga Costa

Rio de Janeiro
2014

LUIZA ALVARENGA COSTA

ICMS no Comércio Eletrônico

Justiça e Guerra fiscal

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Guilherme Sandoval

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Iorio

Rio de Janeiro

2014

ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

JUSTIÇA E GUERRA FISCAL

Luiza Alvarenga Costa

Graduada em Direito pela Faculdade IBMEC/RJ. Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Resumo: O ICMS ganhou novos contornos a partir do crescimento do comércio eletrônico no país, despertando em alguns Estados brasileiros a vontade de arrecadar mais, incentivando esta modalidade comercial, e em outros, a vontade de manter o atual sistema tributário, uma vez que benéfico a eles. Assim, se faz necessária e urgente uma mudança na interpretação constitucional desta nova modalidade arrecadatória que surge, uma vez que a presente guerra fiscal instaurada está a gerar um desequilíbrio entre os Estados da Federação. O objetivo do presente trabalho consiste, portanto, em esclarecer a situação atual do ICMS no comércio eletrônico e trazer possíveis soluções para a efetivação da Justiça Fiscal.

Palavras-chave: ICMS. Comércio Eletrônico. Justiça Fiscal. Guerra Fiscal.

Sumário: Introdução. 1. A problemática do ICMS no comércio eletrônico. 1.1. O ICMS. 1.2. A realidade do ICMS no comércio eletrônico 2. O conflito entre as diferentes espécies normativas que regulam o tema e a Guerra Fiscal. 3. Expectativas em prol da Justiça Fiscal. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico ganhou surpreendente destaque no cenário comercial dos últimos anos, proporcionando ao consumidor brasileiro o conforto de realizar compras através da internet, sem precisar sair de casa. Porém, o Direito Tributário sofreu diretamente com esta nova modalidade comercial, uma vez que se acometeu um verdadeiro desequilíbrio na arrecadação do ICMS pelos Estados Brasileiros, aumentando a guerra fiscal antes já existente em relação a esta espécie tributária, bem como desprivilegiando o consumidor que se vê tendo que arcar com os altos preços dos produtos em decorrência do repasse dos gastos dos

fornecedores/comerciantes e a bitributação que se tem praticado, como a que está regulamentada pelo Protocolo ICMS 21/2011.

Ocorre que, como o Sistema Tributário Brasileiro se coaduna cada vez mais a uma interpretação conforme a Constituição, de forma que para o combate da guerra fiscal hoje instaurada e a promoção da justiça fiscal é preciso repensar princípios constitucionais basilares como o Princípio Federativo, pois quando promulgada não se poderia prever o nascimento desta modalidade comercial e a necessidade de uma previsão diversa em relação ao ICMS capaz de sanar os problemas hoje enfrentados.

Desta forma, o presente artigo se incumbirá de demonstrar a problemática que envolve o comércio eletrônico indireto, isto é, que demanda a transferência de propriedade de bens, em relação à pessoa física, consumidora final do produto, sujeito passivo não previsto constitucionalmente como contribuinte do ICMS. Ademais, serão visualizadas as diferentes técnicas normativas, verdadeiras estratégias criadas pelos diferentes Estados da federação, com o intuito de demonstrar o cenário atual de guerra fiscal.

Por fim, este trabalho demonstrará algumas soluções cabíveis em prol da realização da justiça fiscal no país, isto é, a correta e equilibrada instituição do ICMS no comércio eletrônico brasileiro, trazendo as peculiaridades da PEC 197/2012.

1. A PROBLEMÁTICA DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Segundo dados¹ do e-bit, apenas no primeiro semestre de 2012 o *e-commerce* faturou R\$10,2 bilhões no Brasil, significando um acréscimo de 21% em relação ao mesmo período no ano anterior, em que se registrou um faturamento de R\$8,4 bilhões. Àquela época já se contava 37,6 milhões e-consumidores.

¹ E-BIT. Disponível em: <<http://www.ebitempresa.com.br/noticias-1.asp>>. Acesso em 26 nov. 2013.

A relevância que o comércio eletrônico possui na realidade tributária do Brasil na atualidade é de extrema importância, pois que reflete diretamente na arrecadação dos Estados e, conseqüentemente, na dos Municípios que recebem parte de sua arrecadação. Para tratar da problemática, é preciso, primeiramente, entender o imposto em estudo e toda a conjuntura atual envolvendo o ICMS no comércio eletrônico.

1.1. O ICMS

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços tem origem na Constituição de 1946, quando recebia o nome de IVC (imposto sobre vendas e consignações), o qual evoluiu, posteriormente, com a Constituição de 1967/1969 para o ICM (imposto sobre circulação), que tributava apenas a circulação de mercadorias. Com a Constituição de 1988, o ICM evoluiu para abarcar também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, o que originou a letra “S” ao final de sua sigla.

Sua definição se encontra situada no art. 155, II da CRFB/88 e sua regulamentação nacional é realizada pela Lei Complementar 87/1996 e por cada Estado-Membro individualmente, com respeito ao sistema de limitação do poder de tributar e demais princípios do sistema tributário nacional.

Trata-se de imposto de irretocável relevância para o país, uma vez que representa uma das maiores fontes de arrecadação de recursos, imprescindível para a sobrevivência e manutenção de todo o sistema administrativo dos Estados e promoção dos objetivos constitucionais e direitos fundamentais estampados na Carta Constitucional de 1988, o que é ainda mais evidente com a previsão constitucional de repartição da arrecadação do tributo em tela entre os Municípios de cada Estado, segundo a regra do art. 158 da CF², cujo objetivo é o

²Art. 158. Pertencem aos Municípios:
(...)

desenvolvimento do Estado como um todo, de forma a evitar a desigualdade econômica entre os Municípios e propiciar o fortalecimento da manutenção do federalismo democrático.

Apesar de abarcar seis diferentes hipóteses de incidência, o presente estudo se limitará à circulação de mercadorias, no que concerne ao comércio eletrônico recentemente introduzido no país, que vem gerando novos desafios para a comunidade tributária.

Assim, temos que diante de uma operação onerosa em que um adquirente compra uma mercadoria, que pode ser tangível ou intangível, há incidência do ICMS. Porém, conforme for realizada a compra e venda da mercadoria, a incidência do tributo ocorrerá de forma diversa.

1.2. A REALIDADE DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio tradicional se caracteriza pela compra física do produto ou serviço, considerando-se como local de recolhimento do tributo o estabelecimento físico onde é realizada a compra física da mercadoria, isto é, o local da ocorrência do fato gerador, vide art. 11, parágrafo 3º da LC 87/1996³. Nesta modalidade de compra e venda aplica-se a alíquota interna do Estado da operação, visto que a venda ocorrerá para revendedor ou consumidor dentro do mesmo Estado em que foi realizada a operação.

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

- I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
- II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

³Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

(...)

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

No entanto, o comércio eletrônico se caracteriza pela compra e venda realizada pela Internet, em que a compra é feita através de um *web site* que poderá estar localizado em qualquer lugar do mundo. O cerne do problema reside no fato de que o *web site* não pode ser considerado um estabelecimento comercial em si, para efeitos fiscais, por ausência de uma delimitação física e normativa. Assim, a saída tem sido utilizar o local de saída do bem vendido como sendo o local da arrecadação.

A situação se agrava quando a transação envolve produtos digitais, que são mercadorias intangíveis, isto é, que não circulam de fato, como ocorre com as mercadorias tangíveis, produtos físicos, que são tributados a partir da circulação, da mudança de propriedade da mercadoria do alienante ao comprador. Na compra e venda de produtos digitais não há circulação, porque a circulação não se configura fisicamente, ocorrendo através da transferência remota entre computadores de um arquivo de texto, música, vídeo, serviço, *software*, etc. É a chamada venda direta.

Aqui se encontra a primeira dificuldade, porque nestes casos não há controle de saída da mercadoria pelo Fisco, que só poderia ser solucionada com uma rígida fiscalização da Fazenda Estadual nos livros fiscais das empresas produtoras de bens incorpóreos ou com o cruzamento dos pagamentos recebidos via cartão de crédito, mas mesmo assim não se conseguiria alcançar os produtos vindos de fora do país.

Dentre as modalidades de compra e venda pela internet existentes, nos preocuparemos com aquela que se realiza entre produtor e comprador (*B2C – business to consumer*), pela via indireta, isto é, que demanda um transporte físico da mercadoria, no qual o ICMS é recolhido para o Estado em que houve a emissão da nota fiscal, ou seja, do local de saída da mercadoria, ponto que gera muitas controvérsias, na medida em que gera injustiça fiscal em relação ao Estado onde se encontra a filial da empresa que comercializa o produto, e o Estado onde se localiza o consumidor.

Isto porque, nessas transações adota-se a alíquota interna para o Estado de origem do produto, o que acaba gerando um desequilíbrio nas receitas públicas de forma desproporcional em relação ao aumento dos negócios eletrônicos, já que apenas é beneficiado o Estado vendedor em detrimento do Estado consumidor, diferentemente do que ocorre nas vendas realizadas no comércio físico, em que o ICMS será retido pelo Estado onde se localiza o respectivo estabelecimento, sendo partilhado com o Estado de origem do produto, quando não é aquele o Estado que produziu o produto.

Ocorre também que nas vendas pela Internet, a pessoa jurídica vendedora acaba escolhendo por situar seu estabelecimento em um local que tenha benefícios fiscais, exatamente para economizar mais para poder lucrar mais em suas operações. Só este fato já é determinante para alterar o Estado que se beneficiará da arrecadação, pois este Estado, que está atraindo um pólo industrial com benefícios fiscais, ficará com os valores de ICMS recolhidos a título de venda do produto via Internet. A única diferença é que esta modalidade seguirá variações de alíquota conforme o local de operação e saída da mercadoria.

Caso a empresa, seu depósito e *web site* se encontrem no mesmo Estado da federação, e o comprador seja fornecedor (contribuinte) ou consumidor final (não contribuinte) e a operação seja realizada dentro deste Estado, por exemplo, o ICMS será recolhido integralmente por este Estado. Neste cenário não há injustiça fiscal. O mesmo acontecerá caso o adquirente não contribuinte seja de outro Estado da federação. Porém, caso o adquirente seja contribuinte e de outro Estado da federação, o ICMS será repartido entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino, pelas alíquotas interna e externa.

Caso a empresa, seu depósito e *web site* sejam situados em locais diversos, na venda de mercadoria tributada pelo ICMS ao consumidor final (não contribuinte), o imposto será recolhido no Estado de saída do produto, isto é, do Estado onde se situa o depósito da empresa, pois lá que será emitida a nota fiscal de saída da mercadoria. Mas caso a venda ocorra a adquirente contribuinte, parte do ICMS será recolhido pela alíquota externa, de forma

que uma parte ficará para o Estado de origem do produto e a diferença da alíquota do Estado do adquirente ficará para o Estado de destino, pela alíquota interna.

Essa variação gera um maior recolhimento de ICMS pelos Estados produtores em detrimento dos Estados consumidores, provocando uma reação dos Estados no sentido de tentar elevar o nível de arrecadação do ICMS, o que acabou pela criação de leis inconstitucionais, em total desrespeito à vedação da guerra fiscal, bem como pela adoção de práticas predatórias, como fez o Estado da Bahia ao derrubar o ICMS no comércio eletrônico de 17% para 2% para vendas no Estado de destino do produto, como forma de atrair produtores para o seu Estado ⁴.

A regra constitucional é no sentido de que a receita do ICMS, em operação ao consumidor final, não contribuinte, pertence ao Estado de origem do produto, porém, há um forte *lobby* no sentido da modificação da regra de repartição quando o fato gerador decorra de operações realizadas pelo comércio eletrônico. Assim, surgiu a PEC 31/2007 e o Protocolo 21/2011, que visa à reforma do sistema tributário brasileiro, alterando a modalidade de divisão do ICMS na venda direta de produto a consumidor final em outra unidade da federação, repartindo-se a arrecadação entre a unidade vendedora e a unidade consumidora.

2. O CONFLITO ENTRE AS DIFERENTES ESPÉCIES NORMATIVAS QUE REGULAM O TEMA E A GUERRA FISCAL

A CRFB/88 prevê que as receitas tributárias advindas das mencionadas operações permanecem com os Estados de origem da mercadoria e também permite a repartição do ICMS entre os Estados de origem e destino apenas nas operações interestaduais em que o

⁴ FOLHA DE SÃO PAULO. *Bahia usa ICMS para reacender guerra fiscal no comércio virtual*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/01/1393349-bahia-usa-icms-para-reacender-guerra-fiscal-no-comercio-virtual.shtml>>. Acesso em 14 jan. 2014.

destinatário seja contribuinte do imposto, hipótese em que o ICMS é devido pela alíquota interestadual ao Estado de origem, e o diferencial, em relação à alíquota interna, ao Estado de destino.

Porém, quando a mercadoria é vendida para um adquirente não contribuinte, toda a arrecadação do ICMS é devida ao Estado de origem na alíquota interna e este é o cerne da controvérsia, tendo em vista que os estados de destino vêm arrecadando muito menos em relação aos estados de origem, e pretendendo abocanhar parte desta receita criaram diversas leis para lhes beneficiar, criando um cenário de tremenda guerra fiscal.

O primeiro Estado que se mobilizou neste sentido foi a Bahia, em 2010, determinando o recolhimento de ICMS por antecipação relativo à operação de venda a consumidor final. Posteriormente, diversos Estados foram instituindo cobranças semelhantes através do mecanismo da substituição tributária, em que os substituídos não eram contribuintes do imposto. Porém, grandes empresas atuantes no comércio eletrônico ajuizaram mandados de segurança e obtiveram na justiça medidas liminares abstando-as da retenção do imposto nestas condições.

Em 2011, foi realizada a reunião Confaz, que culminou com a assinatura do Protocolo 21/2011, a qual é a espécie normativa mais criticada pela doutrina brasileira, tendo sido ajuizada contra ela diversas ações diretas de inconstitucionalidade.

Como se sabe, a Constituição Federal permitiu a utilização de convênios através do Conselho Nacional de Política Fazendária, entre os Estados em relação ao ICMS, como forma de promover a justiça fiscal e evitar a guerra fiscal.

Porém, diferentemente do convênio, o protocolo não possui vigência e aplicabilidade a todos os Estados da federação, de forma que alguns podem escolher ser aderentes ou não, conforme seus interesses. E é justamente este o problema que envolve o Protocolo 21/2011, uma vez que ele atende somente os interesses dos Estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste.

O protocolo estabelece que os estados aderentes devem repartir a arrecadação de ICMS em suas operações eletrônicas, porém, os Estados que mais arrecadam com o comércio eletrônico no país, como São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul não aderiram ao protocolo, de forma que os Estados aderentes cobram a diferença entre a alíquota interna e a alíquota externa praticada pelo Estado, enquanto estes Estados cobram a sua alíquota interna normalmente, conforme a regra constitucional.

Isso faz com que o ICMS continue a ser devido aos Estados de domicílio do emitente da nota fiscal em detrimento dos Estados consumidores, gerando um cenário de guerra fiscal, bitributação e insegurança jurídica, gerando prejuízos ao consumidor, que receberá o repasse de toda esta alta carga tributária.

Logo, a doutrina majoritária vem se manifestando no sentido de que a previsão presente no Protocolo 21 é inconstitucional, não podendo seguir adiante, primeiramente pelo fato de que tal protocolo não tem o condão de alterar o texto constitucional e, portanto, criar nova competência tributária para os Estados.

Em segundo lugar porque a Constituição veda expressamente a instituição de regime de substituição tributária, pois a determinação de recolhimento de ICMS nas operações interestaduais está intimamente ligada à condição de destinatário, de forma que tendo a condição de consumidor final dos destinatários dessas mercadorias, não se pode a eles aplicar a substituição tributária, uma vez que para efeitos legais estes não detêm a condição de contribuintes.

Logo, não se pode chegar a conclusão outra que não seja a de que a aplicação da alíquota interestadual apenas se aplica às hipóteses em que as mercadorias forem destinadas a outros contribuintes de ICMS.

Ademais, tal inovação legislativa, para a doutrina majoritária é caso de criação de novo imposto, uma vez que há novo tributo e de novo contribuinte a partir da roupagem de substituição

tributária. Como o protocolo se veicula através de decreto, há nítida ofensa ao Princípio da Reserva Legal.

Sem citar a ofensa ao Princípio da Federação, uma vez que a criação do regime de substituição tributária em operações interestaduais, prescindiu de acordo específico com outros entes federativos, além de ir em sentido diametralmente oposto ao do art. 9º da Lei Complementar 87/1996 e do art. 155, II, parágrafo 2º, XII, “b” da CF, além de não exprimir consenso entre os Estados da Federação, a despeito de os Estados aderentes aplicarem sua previsão indiscriminadamente.

Os Tribunais de todo o país têm proferido decisões a favor e contra os Estados que se dizem prejudicados com a forma constitucionalmente prevista para o recolhimento do imposto nas operações realizadas pela internet, não havendo uma harmonia acerca do seu entendimento. O STF, por outro lado, já proferiu decisão em caráter liminar no sentido da não aplicação da lei do Estado do Piauí, que determinava a aplicação do ICMS conforme o Protocolo 21, o que demonstra o zelo da Corte em relação ao tema, vide MC na ADI 4.565 E ADI 4.705.

O fato é que apesar de ser justa a causa que leva os Estados a tentarem a alteração do atual sistema de aplicação do ICMS nas operações realizadas pelo *e-commerce*, os instrumentos legais por eles utilizados, seja individualmente, seja através de convênios e protocolos, não atendem as previsões determinadas pelo ordenamento jurídico brasileiro para eficaz e compatível alteração conforme a Constituição, sendo inválidas, ilegais e acima de tudo, inconstitucionais.

3. EXPECTATIVAS EM PROL DA JUSTIÇA FISCAL

É bastante claro que o direito não é capaz de acompanhar as diversas inovações que geram impactos nas relações sociais. É justamente o que ocorre em relação ao ICMS no comércio eletrônico.

A CRFB/88, quando promulgada, não poderia prever que a inovação tecnológica dos meios de comunicação poderia impactar diretamente o comércio, criando nova modalidade de compra e venda através da internet. Portanto, não é razoável que se espere que a previsão constitucional de 1988 esteja de acordo com o atual cenário de comércio eletrônico.

É importante reconhecer que a atual sistemática tributária não favorece os Estados da federação de forma democrática, isto é, de acordo com o princípio federativo e da isonomia. Não há que se falar em isonomia na tributação e, portanto, justiça fiscal, quando uma determinada região arrecada mais em relação a outras regiões, em uma mesma operação que envolve Estados diferentes.

A primeira proposta seria uma mudança na Constituição Federal, através de emenda constitucional, único instrumental normativo capaz de tratar do tema com observância ao princípio da reserva legal. Desta forma, a mudança poderia ser no sentido de alterar a atual previsão constitucional no sentido de prever a arrecadação do imposto apenas para o Estado de origem sob a alíquota interna, determinando-se a repartição entre o Estado de origem e o Estado de destino (consumidor) através da diferença em relação à alíquota interestadual.

Desta forma, a repartição de receitas atenderia o princípio federativo, uma vez que afasta a desigualdade presente no cenário atual, com vistas a dar fim à guerra fiscal entre os Estados.

Outra solução bastante disseminada seria a criação de uma lei complementar para regular o ICMS no comércio eletrônico, podendo ela prever novo conceito de estabelecimento, podendo até prever como estabelecimento não apenas o físico, onde se encontra filial ou sucursal da empresa, mas sim o *web site*, onde se realiza a compra. Seria interessante que se criasse um sistema de identificação física para os *web sites*, de forma que cada um passaria a ter um CNPJ atrelado a um endereço.

Porém, entende-se que essa saída não solucionaria o problema de forma eficaz, tendo em vista que as empresas continuariam escolhendo as regiões com melhores condições fiscais

para estabelecimentos de seus estabelecimentos, como ocorre atualmente, de forma que as regiões Sul e Sudeste continuariam tendo a maior arrecadação do país, impedindo a uniformização da tributação.

Tramitam no Senado os projetos de emenda constitucional 227/2008 atualmente apensada à PEC 31/2007, que pretendem alterar a disposição do inciso VII do parágrafo 2º do art. 155 da CF, que é justamente a que prevê a arrecadação somente ao Estado de origem. Até então, esta foi a alternativa que apresentou maior segurança jurídica para Estados, contribuintes e principalmente ao consumidor, pois é justamente a repartição da receita de ICMS nas operações interestaduais que ocorre com o comércio tradicional.

Ademais desta solução, apenas uma reforma integral no Sistema Tributário Brasileiro seria capaz de acabar com a guerra fiscal hoje imposta, como seria o caso do último projeto apresentado que pretendia acabar com o ICMS. Vale ressaltar que um bom sistema tributário, segundo o FMI, deve apresentar eficiência, principalmente em relação à arrecadação, o que não poderíamos dizer que ocorre neste cenário de guerra fiscal do ICMS.

Porém, sabemos que o Brasil ainda não está preparado para tal mudança legal e constitucional, bem como para este corte de receitas pelos Estados, mas é inegável que o sistema tributário não mais atende os intuitos constitucionais, tampouco sociais, o que se corrobora com esta dificuldade em trazer justiça fiscal para a arrecadação de ICMS no comércio eletrônico, que cada vez mais vem assistindo a saídas predatórias pelos Estados em detrimento de outros, e principalmente do contribuinte e do consumidor, afrontando princípios basilares como a capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

A nova realidade do comércio eletrônico atual impacta diretamente a tributação dos Estados em relação ao ICMS. O cenário se torna cada vez pior com o passar dos anos sem que

uma solução seja encontrada e efetivada. Algumas propostas de mudança legal e constitucional tramitam no Congresso Nacional, e ao mesmo tempo, diversas ações estão pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, de forma que nem o Poder Judiciário e nem o Poder Legislativo se adiantam em resolver o problema enfrentado pelos executivos estatais.

A pretensão é de que o comércio eletrônico movimente 30 milhões de reais somente neste ano de 2014, segundo a Folha de S. Paulo⁵. Não se pode ensejar que apenas alguns dos 27 Estados do país abocanhem a maior parte da arrecadação que envolverá esta movimentação econômica, porque a própria Carta Constitucional determina a observância à isonomia na tributação e a harmonia da arrecadação entre os entes federativos, como promoção do princípio federativo, de forma a evitar que determinadas regiões se desenvolvam de forma desigual em detrimento de outras.

Desta forma, esperamos que a problemática aqui abordada seja o mais rapidamente solucionada, tendo em vista que o maior prejudicado, no final das contas é o consumidor, que está arcando com uma tributação que não segue a sua capacidade contributiva, sendo injusto, inconstitucional e que não promove qualquer aspecto de segurança jurídica. O cenário de guerra fiscal hoje existente em relação ao ICMS não deve prosperar porquanto prejudicial a todas as partes da relação jurídico-tributária, devendo-se buscar incessantemente pela justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

MAIA, Carlos Francisco de Sousa. Comércio eletrônico, um novo cenário para o ICMS. *Revista dos Tribunais*. Ano 100, vol. 907, p. 321-352, maio, 2011.

⁵FOLHA DE SÃO PAULO, op. cit.

TEIXEIRA, Ricardo Santiago. ICMS no Comércio Eletrônico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 20, vol. 105, p. 143-189, jul./ago, 2012.

MATOS, Paloma Fernandes de. Comércio eletrônico: a inconstitucionalidade do protocolo ICMS nº 21/2011. *Revista de Estudos Tributários*. Vol. 14, n. 81, p. 229-237, 2011.

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. ICMS no e-commerce e o protocolo ICMS 21/2011 - Permanecem as inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 193, p. 7-12, 2011.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FOLHA DE SÃO PAULO. *Bahia usa ICMS para reacender guerra fiscal no comercio virtual*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/01/1393349-bahia-usa-icms-para-reacender-guerra-fiscal-no-comercio-virtual.shtml>>. Acesso em 14 jan. 2014.

E-BIT. Disponível em: <<http://www.ebitempresa.com.br/noticias-1.asp>>. Acesso em 26 nov. 2013.