

**OS IMPACTOS FINANCEIROS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA
DE ICMS RESULTANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015
NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NAS EMPRESAS DO E-
COMMERCE**

**THE FINANCIAL IMPACTS OF THE ICMS RATE DIFFERENTIAL
RESULTING FROM CONSTITUTIONAL AMENDMENT 87/2015 ON
INTERESTADUAL OPERATIONS IN E-COMMERCE COMPANIES**

**Ana Clara Fonseca do Amaral¹
André Ernesto Campos²
Alessandra Fonseca De Moraes³
Cleyde Cristina Rodrigues⁴
Dinamar Vidallas Rodrigues⁵**

Resumo: O presente artigo trata da Emenda Constitucional 87/2015 em relação ao *e-commerce*, que acarretou num aumento da burocratização, como consequência disso num custo maior da mercadoria/serviço repassado ao consumidor final. O artigo teve como objetivo mostrar como ocorreram alguns dos impactos financeiros surgidos através da EC 87/2015 no *e-commerce* com as operações interestaduais a não contribuintes do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Esse aumento na carga tributária necessariamente não precisa estar relacionado a impostos, taxas e contribuições, pois, em se tratando de mudança na rotina de

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba em Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. E-mail: anaclara86fonseca@gmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba em Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. E-mail: andrecampos.cont@gmail.com

³ Doutora em Letras pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC-MG. E-mail: afm2203@yahoo.com.br

⁴ Doutoranda em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU E-mail: cleyde.rodrigues@ufv.br

⁵ Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba em Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. E-mail: excelência.dinamar@hotmail.com

**Recebido em 30/03/2020
Aprovado em 23/05/2020**

qualquer entidade, que foi o que aconteceu com as empresas de *e-commerce* devido à vigência da Emenda Constitucional supracitada, há também a necessidade de reorganização. Portanto, essa reengenharia do negócio pode trazer custos diretos e indiretos, o que foi mostrado parte neste trabalho acadêmico.

Palavras-Chave: *E-commerce*. Emenda Constitucional 87/2015. ICMS-DIFAL. Impactos e tributos.

Abstract: This article deals with the Constitutional Amendment 87/2015 in relation to e-commerce, which resulted in an increase in bureaucracy as a result in a higher cost of goods / service passed on to the consumer. The article aims to show how there were some of the financial impacts arising through the EC 87/2015 on e-commerce with interstate transactions to non-taxpayers of the ICMS (Tax on Goods and Services). This increase in the tax burden does not necessarily need to be related to taxes and contributions, as in the case of change in the routine of any entity, which is what happened to the e-commerce companies due to the force of the aforementioned Constitutional Amendment, there is also the need for reorganization. Therefore, this re-engineering of business can bring direct and indirect costs, which was shown of this academic work.

Keywords: *E-commerce*. Constitutional Amendment 87/2015. ICMS-DIFAL. Impacts and Taxes.

1 INTRODUÇÃO

Para Afonso et al. (1998, p. 11) “o tributo é um instrumento que meramente realiza a transferência, do setor privado para o público do poder sobre o uso de recursos da sociedade.”

Ao se tratar sobre o Brasil, Vasconcellos (2013) afirma que os impostos sobre o consumo representam grande parte da arrecadação. Na maior parte dos países dispõe de até dois tributos indiretos, o sistema brasileiro tem vários tributos entre eles: IPI, PIS, COFINS, II, IOF, ISS, ICMS, IE e CIDE, cada um deles com legislação própria.

Vasconcellos (2013) cita que dos tributos indiretos no Brasil, dentre eles um imposto intitulado por Allegretti (2013) como o brasileiríssimo ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), constitui o caso mais relevante, por ser o imposto de maior arrecadação em esfera nacional e a mais significativa fonte de recursos dos Estados da Federação, participando de forma expressiva na composição da carga tributária nacional e na pressão fiscal exercida sobre os contribuintes.

Neste ano de 2016, a partir de 1º de janeiro, entrou em vigor a Emenda Constitucional (EC) 87/2015 que alterou os incisos VII e VIII, do § 2º do art. 155, da Constituição Federal e incluiu o art. 99 no ADCT, autorizando que:

nas operações e prestações 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 de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Sendo que, entende-se como ICMS – DIFAL (diferencial de alíquota) a diferença entre a alíquota interestadual do remetente para alíquota interna do destinatário.

Não obstante, essa alteração através da EC 87/2015 teve como foco as vendas para não contribuintes, ou seja, estabelecimentos que não possuem Inscrição Estadual e pessoas físicas, o que provocou certo imbróglio nas transações comerciais, principalmente no setor de comércio eletrônico realizados pela internet (*e-commerce*) para compras de não contribuintes.

Portanto, esse estudo visa responder a seguinte problemática: quais foram os impactos financeiros incorridos após a EC 87/2015 entrar em vigor no *e-commerce* nas operações interestaduais a não contribuintes no que tange ao ICMS-Difal? Pois, mesmo após o ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Dias Toffoli ter emitido a Liminar 5464 no dia 12 de fevereiro de 2016, suspendendo a EC 87/2015 para operações de empresas enquadradas no regime tributário Simples Nacional, para outras empresas (lucro presumido e lucro real), houve um impacto, no qual esse artigo objetiva em mostrar como ocorreram esses impactos no *e-commerce*.

Este trabalho justifica-se por enaltecer como uma pequena mudança através de uma Emenda Constitucional pode frear as finanças de uma nação, desestimulando o consumo, que ao publicar uma nova lei, decreto ou emenda constitucional o poder legislativo visa somente um aspecto o de aumentar arrecadação. Mas sem refletir sobre o momento que a população de seu país está passando economicamente, ou seja, o momento para lançamento no aumento da carga tributária não seria o ideal.

O presente trabalho está dividido em cinco sessões: introdução, referencial teórico, metodologia, análise dos resultados e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITOS DE *E-COMMERCE* E AS FORMAS DE COMERCIALIZAÇÃO DESTE SETOR

E-commerce, pode ser conceituado segundo O'Brien (2004) como a compra e venda por meios digitais. Porém, Bloemer e Picolli (2013) descrevem *e-commerce* com mais clareza, dizendo que o comércio eletrônico, também conhecido pelo termo em inglês *e-commerce* tem como intuito complementar as vendas pela internet, permitindo ao consumidor escolher e comprar um produto fora de sua cidade ou estado, eliminando intermediários entre esta compra e venda de mercadorias.

Mas, Coelho (2006) complementa o conceito de *e-commerce*, citando que é a venda de produtos sejam eles físicos ou virtuais ou até uma prestação de serviços realizados em estabelecimentos virtuais.

Inclusive Pinheiro (2009), descreve que se engana quem pensa que o *e-commerce* ocorre somente via internet, pois na realidade isso não é uma verdade universal. Essa modalidade de comércio também pode ser aplicada nos negócios realizados via telefone, fax, celular e tablets, por exemplo, porém, para fins didáticos, pode-se considerar o *e-commerce* como transações mercantis via internet.

Diversos autores como, Minato (2014), Oliveira e Botelho (2013), Marcellos (2002), citam em seus trabalhos as formas existentes de se realizar um *ecommerce*, sendo três tipos mais comuns:

- *Business-to-business* (B2B): operações de compra/venda realizadas entre empresas, ou seja, quando o comprador é o próprio empresário;
- *Business-to-consumer* (B2C): as vendas são realizadas diretamente para o consumidor final, ou seja, os fornecedores vendem direto para a pessoa física, por meio da rede mundial de computadores;
- *Consumer-to-consumer* (C2C): as negociações são realizadas entre os próprios consumidores, como exemplo site OLX.

2. 2 DO FEUDALISMO AO E-COMMERCE

Oliveira e Botelho (2013) citam que no período feudal as regras de tributação foram criadas abrangendo as atividades comerciais locais, ou seja, aquelas que envolvem a venda ou troca de bens tangíveis.

De acordo com Bugarim et al. (2011), descrevem como surgiu o comércio através do feudalismo que eram realizadas trocas de mercadorias, até o surgimento da pecúnia (dinheiro) de moedas de ouro, prata e bronze até ao papel-moeda. Ratto (2004) segue essa mesma evolução mercantil, pois na sua forma original, o comércio fazia-se por troca direta de produtos de valor reconhecido como diferente pelos dois parceiros. Porém, com a evolução desta relação, foi necessária a criação de uma moeda comum, tida até hoje como dinheiro.

Como afirma Monteiro Filho, et al. (2001) a moeda é um terceiro aspecto da vida econômica moderna. Antes do surgimento da moeda tinha-se como forma monetária de negócio o escambo, esse representou um grande avanço referente à situação em que cada indivíduo deveria ser um “homem de sete instrumentos”, pois teria que haver uma dupla coincidência de necessidades. Como por exemplo, um sapateiro com muita fome encontra-se com um agricultor que ao mesmo tempo tivesse comida para fornecer na troca e precisando de um novo par de sapatos. Caso, isso não fosse possível, não ocorreria negócio.

Por isso, segundo Monteiro Filho, et al. (2001) a moeda se tornou relevante em relação à economia de escambo. Uma vez que, esse tipo de economia foi realizada sob tão grandes desvantagens que não seria concebível a divisão do trabalho, altamente desenvolvida, sem a introdução de um grande progresso, que foi o uso da moeda. Na maioria das culturas, os seres humanos não trocam mercadorias, mas ao contrário, vendem as mercadorias por moeda. Dessa forma, as pessoas acabam por fazer o uso da moeda para adquirir os produtos que desejam.

Com o surgimento da globalização, segundo Oliveira e Botelho (2013) iniciou uma nova maneira de realizar a atividade do comércio, isto é, uma nova modalidade, com características novas, como por exemplo, a possibilidade de não haver o bem físico necessariamente. A internet ainda está revolucionando o comércio, através dela são comercializados tanto bens tangíveis, quanto intangíveis, isto é, aqueles em formato digital.

De acordo com os autores supracitados acima, o comércio eletrônico é oposto ao comércio tradicional, considerando-se apenas as negociações realizadas através dos mecanismos digitais, entendendo que negociações realizadas através de telefonemas e troca de correspondências não se enquadram nesta categoria. Assim, comércio eletrônico, é aquele que

tanto o vendedor, quanto o comprador utilizam-se de meios eletrônicos para concluir a negociação.

O famoso autor de livros na área do *Marketing*, Philip Kotler (2000), já descrevia em sua obra literária, dois fenômenos por trás do *e-commerce*, que são da conectividade e da digitalização. Sendo assim, Kotler (2000, p. 681) avalia dois tipos de *e-commerce*:

Canais comerciais: várias empresas estabeleceram serviços de informação e de e-marketing que podem ser acessados por aqueles que assinam o serviço e pagam uma taxa mensal. (...). Esses canais fornecem informações (notícias, bibliotecas, educação, viagens, esportes, consultas), entretenimento (diversão e jogos), serviços de compra, oportunidades e diálogos (informativos, fóruns, salas de bate-papo) e e-mail. A Internet: a Internet é uma malha global de redes de computadores que tornou possível a comunicação global instantânea e descentralizada. (...). Eles podem enviar e-mails, trocar experiências, comprar produtos e acessar notícias, receitas e informações sobre arte e negócios. A Internet em si é grátis, embora os usuários individuais precisem de um provedor de serviços da Internet para estarem conectados a ela.

2.3 E-COMMERCE A NÍVEL MUNDIAL E BRASILEIRO

Felipine (2011), afirma que enquanto em países desenvolvidos como Estados Unidos a prática do *e-commerce* já se tornou algo comum, onde o faturamento ultrapassou cinco bilhões de dólares, no Brasil esse novo jeito de comercializar vem ganhando gigantescas proporções em relação ao comércio tradicional, embora de acordo com Marcellos (2002) haja inúmeras diferenças nas taxações dos EUA e demais países com relação à venda de comércios eletrônicos pela internet.

Conforme descrito por Minato (2014), tanto a nível mundial quanto a nível nacional cresce o número de consumidores virtuais e de estabelecimentos que ofertam mercadorias *on-line*, seja pela difusão do acesso à internet, pelo amadurecimento de estrutura do varejo *on-line*, pelos meios de consolidação nas formas de pagamento e entrega. Por isso, as compras realizadas pela internet são cada vez mais numerosas.

Já se tratando do Brasil, Cezaroti (2005) aponta que a constatação de que muitos tipos de negócios firmados pela via eletrônica alimentam a doutrina neo-liberal que pode ser medida com os números apresentados por organismos estatais ou não-governamentais acerca do volume de transações levado a efeito por intermédio do mencionado caminho.

O Brasil é responsável por 80%, num montante de cento e setenta milhões de vendas on-line, no qual, projetou-se um crescimento para dois bilhões e seiscentos e quarenta milhões em 2003. (ALBERTIN, 2000)

Alexandria e Carvalho (2011) citam que comércio eletrônico no Brasil vem apresentando um crescimento espantoso, em 2006 faturou-se 4,4 bilhões. Enquanto em 2010 foi estimado um faturamento 13,6 bilhões, o que representa um crescimento de mais de três vezes no período.

Todavia, segundo pesquisa recente da autora Minato (2014), a nação brasileira, ainda não possui dados oficiais sobre o comércio eletrônico, devido as notas fiscais relativas às vendas, serem emitidas com a descrição da operação somente, pois nem todas as Unidades Federativas exigem um código específico, ou seja, um CFOP para as transações realizadas pela Internet. Mesmo, o E-bit (referência no fornecimento de informações sobre o *e-commerce* nacional) tendo divulgado desde 2001, relatórios periódicos analisando a evolução do comércio eletrônico, como também as tendências e estimativas para o setor virtual de compra/venda.

2.4 ICMS-DIFAL E O E-COMMERCE

Até 31 de dezembro de 2015 o ICMS – DIFAL era de acordo com Art.155 da CF/88 – compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir.

VII – em relação as operações e prestações que *destinem* bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á (alíquota):

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Um exemplo sobre o inciso VIII seria que uma empresa de Lucro Real ou de Lucro Presumido ao realizar uma venda pela internet a um consumidor, pessoa física de outro estado, destacava na Nota Fiscal o ICMS do estado de origem da empresa, ou seja, venda interestadual para não contribuinte, independia da UF de destino era aplicada a alíquota interna da UF de Origem (ex.: 17%,18% ou 19%). Nesta situação, não havia cálculo do imposto ICMS-DIFAL. E caso o vendedor tivesse crédito acumulado de ICMS podia deduzir do ICMS debitado, reduzindo assim a carga tributária efetiva e aumentando a competitividade.

Com a ampliação do comércio eletrônico na Internet, também denominado *e-commerce*, especialmente na modalidade de vendas interestaduais no varejo, para os autores Alexandria e Carvalho (2011) surgiu uma deformidade no sistema constitucional de divisão do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Devido ao fato de que o ICMS tem em si um princípio que objetiva a diminuição das desigualdades socioeconômicas entre regiões. Esse princípio se dá pela aplicação de alíquotas menores nas operações de vendas interestaduais entre as Unidades Federativas, ou seja, não se pratica alíquotas internas do estado remetente a vendas interestaduais à contribuintes do ICMS.

Por isso, com a EC 87/2015 as vendas do *e-commerce* para não contribuintes que fazem operações interestaduais deverão ser realizadas com o intuito de sanar essa desigualdade, uma vez descrito por Alexandria e Carvalho (2011) muitas das empresas de vendas pela Internet estão localizadas nos Estados mais desenvolvidos (região Sudeste), estabeleceu-se hoje uma distribuição de riqueza às avessas, ou seja, dos pobres para os ricos:

- Cada UF deverá destacar na nota fiscal a alíquota de ICMS da UF do destinatário
- Essa diferença na alíquota em destaque na nota fiscal deverá ser calculada o ICMS-DIFAL, conforme demonstrado abaixo:

TABELA 1: RATEIO ENTRE OS ESTADOS CONF. EC 87/2015

Em Percentual

Ano	UF origem	UF destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
A partir de 2019		100%

Fonte: elaborada pela autora da pesquisa.

Vale ressaltar, que tanto o cálculo como o pagamento desse ICMS – DIFAL é de responsabilidade do emitente da nota fiscal e não do destinatário.

3 METODOLOGIA

Esse artigo, de acordo com Gil (2008), além de ser bibliográfico, embasado em pesquisas, livros e na legislação foi também caracterizado como uma pesquisa exploratória,

pois o objetivo desse tipo de pesquisa é familiarizar-se com um assunto ainda pouco conhecido, pouco explorado.

O tema desta pesquisa é recente por se tratar de uma lei que entrou em vigor a partir de janeiro de 2016. Sendo assim, pouco explorado no âmbito acadêmico.

Então, como esse é um assunto novo, pôde ser utilizado a pesquisa exploratória, que visou mostrar um novo fenômeno no ambiente legislativo e fiscal onerando um custo para empresas e conseqüentemente para o consumidor final em sua essência.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A fim de mostrar os impactos financeiros surgidos através da EC 87/2015 nas operações interestaduais no setor do e-commerce seguem as tabelas abaixo.

TABELA 2: IMPACTOS NAS EMPRESAS

Em Afirmações

EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

Operações	Benef. Liminar 5464/2016	Mudança na legislação	Impacto \$ direto	Aproveitamento de crédito de ICMS acumulado	Custos operacionais
Vendas a contribuintes	Indiferente	Não Houve	Não Houve	Não Existe, quem recolhe é o destinatário	Não Houve
Não contribuintes de fora do estado	Sim	*Sim	*Sim	Não Existe	*Não Houve

*Caso não houvesse a Liminar 5464/2016, à partir da competência 01/2016 para as empresas do simples nacional, nas vendas efetuadas para não contribuintes do ICMS de outros estados as afirmações acima seriam contrárias.

TABELA 3: IMPACTOS NAS EMPRESAS

Em Afirmação

EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL E PRESUMIDO

Operações	Benef. Liminar 5464/2016	Mudança Na Legislação	Impacto \$ Direto	Aproveitamento De Crédito De Icms Acumulado	Custos Operacionais
Vendas a Contribuintes	Indiferente	Não Houve	Não Houve	Não Existe, quem recolhe é o destinatário	Não Houve
Não Contribuintes De Fora Do Estado	Liminar não atingiu este tipo de empresa	Sim	Sim	Afetou Drasticamente	Afetou Drasticamente

Fonte: elaborada pela autora da pesquisa

Em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional, o ICMS-DIFAL para vendas interestaduais a não contribuintes está suspensa desde 12 de fevereiro de 2016, através da Liminar 5464. Portanto, a EC 87/2015 não está afetando as empresas tributadas com base no Simples Nacional, conforme demonstrado na tabela 2.

A tabela 3 demonstra claramente que a Emenda Constitucional 87/2015 afetou grandemente as empresas que vendem a não contribuintes estabelecidos em outros estados, com um aumento significativo nos custos gerais, como exemplo: custos na gestão do ICMS-Difal, tais como, aumento na mão-de-obra devido à burocratização documental; impossibilidade de se creditar de saldos de ICMS, devido ao fato de não mais praticar a alíquota interna, consequentemente praticando a alíquota do estado destinatário, e ainda passa a ser o responsável pelo recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota.

O impacto financeiro pode se agravar com a devolução do produto pelo cliente, pois, ao realizar a devolução o comprador dificilmente não irá requerer o reembolso do valor total pago. Sendo assim, a *e-commerce* ficará no prejuízo do valor pago a título de ICMS-Difal. Isso pode ainda desencadear processos referentes ao Código de Defesa do Consumidor, aumentando assim demandas judiciais e consequente aumento nos custos gerais.

Diante da crise que o Brasil vem enfrentando, a última variação do IPCA (Índices de Preço ao Consumidor Amplo) registrou em maio/2016 uma variação anual de 9,32% e mensal de 0,78%, através dessa EC 87/2015 o preço de venda para o consumidor final cresceu muito, o que não é bom para uma economia que está em declínio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com Oliveira e Botelho (2013) os negócios realizados por meio do comércio eletrônico vêm se ampliando e entrando de vez numa era sem fronteiras. Acontece que a legislação tributária não pode ser componente desmotivador para essa nova modalidade de comércio, ou seja, o ente político deverá criar uma legislação tributária que incida sobre o *e-commerce* de forma equitativa.

Contudo, justamente como foi mostrado nesta pesquisa com a publicação da EC 87/2015, o que se originou foi um aumento nos custos, para o *e-commerce*. Esses custos necessariamente podem não ser “tributos” propriamente dito. Pois, conforme Sholes et al. (2013) em um planejamento tributário deve-se observar: todos os custos, todas as taxas, todas as partes.

Por isso, tanto a pergunta problema, como o objetivo desse artigo foram respondidos, mostrando os impactos que surgiram com essa nova Emenda Constitucional citada no parágrafo anterior.

Como sugestão para pesquisas futuras recomenda-se a utilização de uma pesquisa quantitativa a fim de mensurar a variação desses impactos, em especial no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, como deverão atuar após o fim da Liminar 5464 dentro do *e-commerce*.

5 REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. **TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS MARCANTES E DIRETRIZES PARA A REFORMA**. IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev902.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2016.

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALLEGRETTI, Ivan. A concentração nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. **Dissertação de Mestrado – USP**, São Paulo, 2013. Disponível em: <file:///C:/Users/bolsistapibic/Downloads/Dissertacao_Concentracao_e_neutralidade_Ivan_Allegretti.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2016.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sergio Silva de. Comércio eletrônico: novas perspectivas para sua tributação. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, n. 87, abr. 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9257&revista_caderno=26>. Acesso em: 17 jun. 2016.

BLOEMER, Luciane Cristina e PICOLLI, Márcio Aparecido Pereira. A guerra fiscal do ICMS promovida pelo *e-commerce*, nas operações interestaduais: análise de protocolo de ICMS 21/2011. **Caderno de Ciências Humanas Sociais e Aplicadas**. Boa Vista, n. 01, 2013. Disponível em: <<file:///C:/Users/bolsistapibic/Downloads/22-53-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil – 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 87/2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 26 abr. 2016.

_____. **IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Disponível em: <<http://www.portalbrasil.net/ipca.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.464 Distrito Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em 26 abr. 2016.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante et al. **Orçamento Familiar e o Controle Social: instrumentos de organização da sociedade**. Fundação Brasileira de Contabilidade, Brasília, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/uparq/orcamento_familiar.pdf>. Acesso em: 01 jun. de 2016.

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

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FELIPINE, Dailton. **ABC do e-commerce: os quatro segredos de um negócio bem sucedido na Internet**. 3. ed, 2011. Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/empreendedorismo_web.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

MARCELLOS, Paulo Sérgio. Aspectos Tributários do *e-commerce* e a figura do fiscal de tributos inerente ao ambiente globalizado brasileiro. **Dissertação apresentada a Faculdade de**

Ciências Econômicas de São Paulo, 2002. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/jspui/bitstream/tede/586/1/Paulo_Sergio_Marcellos.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2016.

MINATO, Maki. Guerra Fiscal: o ICMS e o comércio eletrônico. **Dissertação de Mestrado – USP.** São Paulo, 2014. Disponível em: <<file:///C:/Users/bolsistapibic/Downloads/ICMS.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

MONTEIRO FILHO, André Franco, *et al.* **Manual de Economia.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

O’ BRIEN, James A., **Sistemas de Informação e as decisões gerenciais na era da internet.** James A. O’ Brien; tradução Célio Knipel Moreira e Cid Knipel Moreira. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Diego Bianchi de; BOTELHO, Tiago Resende. O desafio da tributação do ICMS no comércio eletrônico. **Revista Jurídica UNIGRAN.** Dourados – MS, v. 15, n. 30, jul/dez 2013. Disponível em: <http://www.unigran.br/revista_juridica/ed_anteriores/30/artigos/artigo10.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2016.

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

Sholes, M. Wolfson, M., Erickson, M., Hanlon, M., Maydew, E. Shevlin, T. **Taxes and Business Strategy: a Planning Approach.** Prentice Hall, 2013, Fifth Edition.

RATTO, Luiz. **Comércio: um mundo dos negócios.** Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2004.
VASCONCELLOS, Mônica Pereira de. ICMS: distorções e medidas de reformas. **Dissertação de Mestrado – USP.** São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06022014-135007/pt-br.php>>. Acesso em: 06 jun. 2016.