

DESEMPENHO DO ICMS NO *E-COMMERCE* DURANTE A PANDEMIA DE COVID 19, NO PERÍODO DE FEVEREIRO A JUNHO DE 2020

HENRIQUE, Valesca Dias

Faculdades Metropolitanas Unidas (FMU)

Henrique.valesca@gmail.com

TAVARES, Lucia Maria

Faculdades Metropolitanas Unidas (FMU)

tavares.lucia@gmail.com

DUMA, Luciana Gisele Bordinhão

Faculdade de Tecnologia de São Paulo (FATEC)

luciana.bordinhao@gmail.com

SANTOS, Fernando de Almeida

Pontifícia Universidade Católica (PUC)

fernando@fernandoasantos.com.br

RESUMO

O ICMS é um tributo que incide sobre a movimentação de mercadorias em geral como eletrodomésticos, alimentos, cosméticos, e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com a chegada do novo coronavírus no Brasil, o comportamento do consumidor sofreu mudanças, que substituíram velhos hábitos por novos comportamentos de consumo, transformando o e-commerce na principal fonte de compras. Assim, a presente pesquisa teve por objetivo analisar as variações da arrecadação do ICMS do e-commerce no Estado de São Paulo durante o período da Pandemia de Covid-19, mostrando que, apesar do aumento do volume das vendas, o recolhimento não sofreu aumento significativo. Por meio da coleta de dados dos Relatórios da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo foi possível verificar que no período da pandemia a

arrecadação apresentou uma queda de 9,14% no mês de fevereiro de 2020, 13,5% no mês de abril, 13,6% em maio e no mês de junho já apresentou uma pequena recuperação de 25,7%.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; e-commerce; comércio varejista; covid-19

INTRODUÇÃO

O ICMS sofreu várias modificações ao longo do tempo, inicialmente chamado de Imposto de Vendas e Consignações (IVC), posteriormente de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e por fim Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).

ICMS é um tributo que incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, o que inclui produtos dos mais variados segmentos como eletrodomésticos, alimentos, cosméticos, e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

De acordo com a legislação, o nascimento do fato gerador desse tributo ocorre com a circulação da mercadoria; observando que a mera circulação da mercadoria não é o suficiente para ocorrer a incidência do tributo, porque quando o legislador utiliza a expressão circulação não quer dizer circulação física, e sim circulação econômica.

Conforme Sanches (2004), receita é a soma de valores recebidos em um período, e no setor público receita são as admissões que derivam de tributos (impostos, taxas e contribuições) somadas a outras fontes de receitas de serviços, patrimoniais, industriais etc.; que amparam as despesas públicas.

Destaca-se que o ICMS é uma das principais fontes de recursos oriundas do movimento econômico da sociedade, sendo que, o recurso arrecadado no estado não é repassado à União, sendo, portanto, aplicado no próprio estado e rateado com os municípios de sua jurisdição.

O Poder público utiliza os recursos arrecadados para atender as necessidades da coletividade, como melhorias na saúde, educação, na implantação de programas e ações sociais promovendo impactos positivos na sociedade.

De acordo com a Constituição, 25% do valor recolhido do ICMS se destina aos municípios, que por sua vez, são obrigados pela legislação a repassar parte dos recursos do ICMS ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB).

O Artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, apresentado em BRASIL (1988, s.p.), trata da instituição do ICMS:

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

[...]

II- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, segundo São Paulo (1996), a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece as diretrizes do ICMS, apesar de comprovar a competência tributária dada aos estados e ao Distrito Federal pela Carta da República, de acordo com o artigo 10 da norma referida, que 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.

Apesar dos estados terem autonomia para legislar sobre o ICMS e os benefícios fiscais facultados aos contribuintes, é necessária a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

Em março de 2020, foram colocadas em prática as medidas de isolamento social no Estado de São Paulo, com o objetivo de impedir a proliferação de Covid-19, interrompendo as atividades da população e da economia, desmobilizando a produção e o consumo.

Tanto a população quanto os órgãos governamentais vêm sendo afetados por essa condição crítica, havendo diminuição da renda da população e da arrecadação do governo.

Em função do fechamento do comércio, houve uma mudança no comportamento do consumidor, que passou a utilizar o *e-commerce* como principal canal de compras, gerando um aumento de 56% das vendas em relação ao período anterior à pandemia.

Durante esse período as vendas online aumentaram em R\$ 33 bilhões em faturamento, valor que representa crescimento nominal de 104,2% em relação ao mesmo período do ano passado. Foram realizadas 85,5 milhões de compras on-line no segundo trimestre de 2020, o que representa crescimento de três dígitos – 119,2% – em relação ao mesmo período do ano passado (NEOTRUST, 2020).

A chegada do novo coronavírus no Brasil certamente foi o

impulsionador do setor, as tendências apontam que as mudanças no comportamento de consumo vieram para ficar, uma vez que os indivíduos estão substituindo velhos hábitos por novos comportamentos de consumo.

Portanto, essa pesquisa é descritiva e qualitativa, pois contém coleta de dados referentes ao ICMS e o *E-commerce*, sendo que utilizou como instrumento dados dos relatórios da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, da Associação Brasileira de Comércio eletrônico e da Konduto. Por meio da interpretação dos dados coletados buscou-se verificar se com o fechamento do comércio nos meses de março, abril e maio a população deixou de consumir os produtos essenciais uma vez que passou a utilizar o comércio virtual, além de identificar a variação da arrecadação de ICMS.

O problema da pesquisa consiste em identificar as variações da arrecadação do ICMS do *e-commerce* no Estado de São Paulo durante o período da Pandemia de Covid-19 e demonstrar que apesar do aumento do volume das vendas, o recolhimento não sofreu aumento significativo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a globalização, novas tecnologias surgiram mudando o rumo dos negócios. A informática e a internet foram as principais responsáveis na transformação das relações econômicas e sociais. A inovação tecnológica em conjunto com o comércio virtual aumentou as possibilidades de mercado, convertendo-se em compras e vendas de todos os lugares não havendo necessidade de deslocamento.

A *internet* revolucionou as transações comerciais operando de forma direta em práticas de compra e venda, oferecendo formas ousadas e criativas de transações entre empresas e clientes (ANACOM, 2006).

A amplitude do *e-commerce* era muito pequena antes da *World Wide Web*, nos anos 90. No início, um número pequeno de empresas utilizava sistemas de dados que consentissem que seus clientes compartilhassem informações facilitando a procura de ofertas e serviços (CASH JR ; KONSYNSKI, 1985).

Portanto, compreende toda forma de negócio comercial que acarreta a transferência de informação através da *internet*.

Segundo Carneiro (2015), o *e-commerce* amplia a eficiência, diminui os custos, promove a aproximação dos clientes e fornecedores, no entanto, isso ocorre através de meio eletrônico. Tais negócios são formalizados por contratos eletrônicos.

Com a pandemia da Covid-19, o *e-commerce* ganhou um importante

espaço no dia a dia da população uma vez que os produtos são comprados pela internet e entregues ao consumidor em suas casas.

2.1 Aspectos gerais e tributação do ICMS

O ICMS é considerado um imposto de grande importância para a economia dos Estados, incidindo sobre pessoas jurídicas inscritas na Secretaria Estadual da Fazenda, sendo a circulação de bens e mercadorias e a prestação de serviços diversos, os fatos geradores.

A partir de primeiro de janeiro de 2020 começou a vigorar, segundo São Paulo (2019), Decreto nº 64.552/2019, pelo qual a Secretaria da Fazenda e Planejamento tornou a legislação paulista mais simples, apresentando uma lista de mercadorias que estão sujeitas à substituição tributária. Deste Decreto foram extraídas listas de produtos sujeitos ao regime de sujeição passiva por substituição tributária e presumiu que as mercadorias sujeitas a essa regra seriam divulgadas através de ato normativo da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT).

Essa medida beneficia tanto os contribuintes quanto o Estado; uma vez que para os contribuintes descomplica a consulta às mercadorias sujeitas à norma de retenção antecipada estando estas listadas na mesma portaria CAT e não mais em vários artigos do Regulamento do ICMS; e para a Secretaria da Fazenda se tornou mais simples as atualizações das listas de mercadorias que antes sofriam alterações constantes do CONFAZ.

Nessa nova regra não foram incluídos os segmentos de combustíveis, energia elétrica, vendas porta-a-porta que continuam sujeitos ao regulamento específico.

A medida se alinha ao Programa de Estímulo à Conformidade Tributária de acordo com a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, por meio da Lei Complementar nº 1.320/2018, que também prevê, entre outras ações a revisão da legislação tributária, com o objetivo de simplificar, de fortalecer as atividades que regularizam o sistema tributário, a diminuição dos custos dos contribuintes estimulando a regularidade fiscal.

Os produtos submetidos ao regime da substituição tributária, de acordo com São Paulo (2019), Secretaria da Fazenda e Planejamento, Legislação, Portaria CAT 68 de 2019, são: fumo ou seus similares manufaturados, cimento, cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas,; veículos novos de duas ou três rodas motorizado, veículo automotor novo; pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha; tintas, vernizes e outros produtos da indústria química: medicamentos; bebidas alcóolicas; produtos de perfumaria

e higiene pessoal; ração animal; produtos de limpeza; autopeças; lâmpadas, reatores e starters; produtos da indústria alimentícia; materiais de construção e congêneres; ferramentas; produtos de papelaria e papel; artefatos de uso doméstico; materiais elétricos; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

Segundo São Paulo (2020), o Decreto 64.772/2020 no Diário Oficial, que prevê uma alteração no regulamento do ICMS, acrescentando o § 16 ao artigo 61 do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (RICMS), que autoriza todo estabelecimento que tiver suas mercadorias devolvidas, independente do motivo, a receber crédito do valor do imposto já debitado na saída; tanto pra pessoa física como jurídica, contribuinte ou não do ICMS.

A Lei estadual paulista, nº 17.293 de 16 de outubro de 2020, publicada no Diário Oficial, consiste em um conjunto de ajustes fiscais, tem como argumento o aumento das despesas públicas em função da Pandemia do Covid19, para dar assistência à saúde como a contratação de profissionais, compra de medicamentos e equipamentos, tendo em vista as reduções significativas das receitas tributárias; acarretando nas seguintes ações relacionadas ao ICMS:

- a) O Poder Executivo foi autorizado a eliminar vantagens fiscais da aplicação de alíquotas inferior a 18%,
- b) Devolução do imposto que incide sobre os produtos da cesta básica,
- c) Concessão de novos benefícios fiscais e financeiros,
- d) Complemento do Imposto retido antecipadamente nas operações de substituição tributária.

O ICMS é indispensável para as receitas de estados e municípios, uma vez que o valor recebido é investido na educação, saúde, segurança e em serviços essenciais. No ano de 2019 foram arrecadados 144 bilhões, dos quais 84% vieram da arrecadação tributária do Estado, portanto, a maior fonte de recursos financeiros (GRUPO FOLHA, 2020).

2.2 Tributação, base de cálculo e alíquotas do ICMS

O ICMS, além da previsão constitucional, especificamente no artigo 155, inciso II, possui, ainda, uma vasta legislação Paulista, como a Lei Complementar nº 87/1996 (SÃO PAULO, 1996)), Resoluções do Senado Federal nº 22/1989, 95/1996 e 13/2012, bem como os Convênios de Secretários de Fazenda de Estados e do Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ. O CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou

Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo a promoção e celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto. O Conselho pode delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Existem duas tabelas que retratam como o ICMS é cobrado, segundo São Paulo (2020):

- Tabela interna: usada em operações que acontecem dentro do próprio estado;
- Tabela interestadual: usada em operações que se iniciam em um estado e são finalizadas em outro.

O *e-commerce* é a mais nova forma de comercialização de produtos e serviços, fazendo-se necessário que os legisladores se atentassem às questões relativas ao ICMS, porque a maneira como era cobrado anteriormente beneficiava alguns Estado em maior proporção. E, para que a guerra fiscal fosse reduzida, a forma de incidência do ICMS foi alterada pela Emenda Constitucional (ECnº 87/2015 (BRASIL, 2015b), onde o Estado de destino passa a receber parte do diferencial da alíquota.

Essa nova forma de cobrança introduziu nessas operações o Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL), que é entendido como a diferença entre as alíquotas que ocorrem nas operações do Estado de origem e de destino do ICMS; conforme a EC nº 87/2015 (BRASIL, 2015b), pois os principais estabelecimentos de origem dos produtos se encontram nos estados de São Paulo e do Rio de Janeiro e os consumidores das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste eram prejudicados com a perda de arrecadação.

A nova regra estabelece que a responsabilidade do recolhimento do imposto é a diferença da alíquota interestadual e a interna do ICMS e ela será do destinatário quando este for contribuinte do imposto de acordo com as alíneas a e b, inciso VIII, parágrafo segundo do artigo 155, da Constituição Federal. Caso o destinatário não seja contribuinte do imposto o responsável pelo recolhimento será o remetente. Pode-se observar, ainda, que o ICMS não é um imposto cumulativo pensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou o Distrito Federal.

Outro fator a ser citado, as alíquotas referentes ao consumo de energia elétrica são variáveis conforme o consumidor que pode ser residencial, agricultor, industrial, dentre outras. Sendo também variável de acordo com

a quantidade de energia elétrica consumida, pois até 200KWh a alíquota é de 12% e acima é 25%, de forma progressiva, conforme as alíquotas do ICMS em São Paulo (2000a), previstas no Artigo 52, Seção II do Decreto nº 45.490/2000, RICMS.

A **Tabela 1** apresenta a alíquota do ICMS de 2020, cuja utilização consiste em visualizar o Estado de origem e o Estado de destino, traçando uma linha entre as colunas é possível obter o valor da alíquota interestadual.

TABELA 1 – Alíquota por estado

		DESTINO																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
O R I G E M	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12		7	7	12	12	7	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	

Fonte: Econet (2020, s.p.)

Na **Tabela 2** pode-se verificar a equivalência da redução da base de cálculo do ICMS 2020.

TABELA 2 – Redução da base de cálculo do ICMS

DE PARA	7%	12%	17%	18%	25%	26%	27%
4%	57,14%	33,33%	23,53%	22,22%	16%	15,38%	14,81%
4,10%	58,57%	34,17%	24,12%	22,78%	16,40%	15,77%	15,19%
5%	71,43%	41,67%	29,41%	72,22%	20,00%	19,23%	18,52%
5,10%	72,86%	42,50%	30%	28,33%	20,40%	19,62%	18,89%
5,14%	73,43%	42,83%	30,24%	28,56%	20,56%	19,77%	19,04%
5,60%	80%	46,67%	32,94%	31,11%	22,40%	21,54%	20,74%
6,42%	91,71%	53,50%	37,76%	35,67%	25,68%	24,69%	23,78%
7%	-----	58,33%	41,18%	38,89%	28%	26,92%	25,93%
8,75%	-----	72,92%	51,47%	48,61%	35%	33,65%	32,41%
8,80%	-----	73,33%	51,77%	48,89%	35,20%	33,85%	32,59%
10%	-----	83,33%	58,82%	55,56%	40%	38,46%	37,04%
11%	-----	91,67%	64,71%	61,11%	44%	42,31%	40,74%
12%	-----	-----	70,59%	66,67%	48%	46,15%	44,44%
12,60%	-----	-----	74,12%	70%	50,40%	48,46%	46,67%

Fonte: Econet (2020, s.p.)

Exemplo de como reduzir a base de cálculo do ICMS, segundo Conde (2010):

Havendo uma mercadoria no valor de R\$1000,00 cuja alíquota interna seja de 25% e a taxa do destino dessa mercadoria seja de 8,75%, traçando uma linha vertical e uma horizontal na tabela 2 a porcentagem de 35% na dedução do valor a ser calculado.

A seguir apresenta-se um exemplo em uma operação de venda:

Valor da Mercadoria = R\$10.000, 00

Alíquota de uma operação interna = 25%

Porcentagem de equivalência da carga tributária= 8,75%

$R\$10.000,00 \times 35\% = R\$3.500,00$

$R\$3.500,00 \times 25\% = R\$875,00$

A partir de 15 de janeiro de 2021 vigora as novas alterações da Reforma Tributária Paulista, restringindo alguns benefícios fiscais d ICMS de acordo com a publicação do Decreto nº 65.255/2020, onde foram elencados nos Anexos I, II e III do RICMS-SP/2000:

Anexo II -Carga tributária que era de 12%, Passa a 13,3% nos produtos para condicionamento de ar (construção civil), queijos tipo muçarela, prato e de minas e barras de aço. Os produtos cuja saída não altera a carga tributária são produtos de couro, sapatos, cintos, bolsas, carteiras, outros acessórios, produtos têxteis, lâmpadas LED, luminárias LED, refletores led,fitas, LED e painéis LED. Os softwares, que possuíam carga tributária de 5%.

Anexo III – Créditos Outorgados, que eram de 12% passaram a 9,4% nos seguintes itens: leite longa vida, iogurte e leite fermentado. Nos produtos para a fabricação de móveis como painéis de partículas de madeira (MDP), piso laminado, painéis de fibras de Madeira de Média Densidade A (MDF) e chapas de fibra de madeira, antes o crédito outorgado era de 5% e passou a 4%. Artigos como aves de abate do frigorífico paulista podendo ser frescos, congelados, salgados, secos, temperados, ou defumados para conservação que não estejam enlatados ou cozidos, possuíam um crédito outorgado de 5% passando a 2,8%. A carne e os demais produtos comestíveis frescos resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, produtos do abate de aves, gado bovino, caprino, bufalino, leporino, ovino ou suíno tiveram um crédito outorgado de 7,0% para 5,6%. (SÃO PAULO, 2000a, s.p.)

Conforme São Paulo (2007), Decreto nº 51.597 de 23 de fevereiro de 2007, que se refere à saída de alimentação de bares, restaurantes, lanchonetes, pastelarias, padarias, cafeterias, casas de chá, sucos, doces e salgados, sorveterias e empresas que preparam refeições coletivas a alíquota do ICMS foi elevada de 3,2% para 3,69%, podendo ser dentro ou fora do estabelecimento (e-commerce). A redução dos benefícios fiscais citados terá efeitos pelo prazo de 2 anos a partir de 15/01/2021, podendo em caráter extraordinário, reduzir para o prazo mínimo de 12 meses, por meio de um termo de renúncia à opção, ainda conforme o citado Decreto.

2.3 Tributação no *e-commerce*

A tributação no *e-commerce* envolve diferentes fatos geradores do ICMS, dentre os quais se pode citar as operações mercantis sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; sobre serviço de comunicação; sobre energia elétrica e sobre a importação de bens (CARRAZZA, 2015).

O uso da *internet* para comercializar produtos e serviços trouxe benefícios para o cidadão comum, mas também muitas distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas, pois a maioria dos *e-commerce* é

sediado em poucos Estados. Geralmente os mais ricos e desenvolvidos que, pela sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo, aumentando ainda mais as desigualdades regionais, por gerar impacto negativo na arrecadação de ICMS na maioria dos Estados da Federação (GUEDES;SANTANA, 2016).

Ainda, de acordo com Guedes e Santana (2016), o Protocolo nº 21 do CONFAZ, foi firmado visando corrigir as distorções de arrecadação por parte dos estados menos favorecidos (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso Do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande Do Norte, Roraima, Sergipe e o Distrito Federal), uma vez que estabelecia que nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, o imposto seria cobrado da mesma forma que é cobrado quando o destinatário é contribuinte, porém com o estado de origem atuando como substituto tributário no recolhimento do diferencial de alíquota devido ao estado destinatário.

A partir do Protocolo 21, passou a ser exigido ICMS na entrada de mercadorias adquiridas por consumidores finais não contribuintes do imposto por meio não presencial, de maneira que os participantes do acordo editaram diversas leis estaduais para instituir a cobrança do diferencial de alíquota destinado aos mesmos nessas operações (SÃO PAULO, 2000b).

Quando as operações eram realizadas entre signatários do acordo, havia uma repartição justa para os estados envolvidos. Nas operações em que o estado de origem não fazia parte do protocolo o resultado era a cobrança do ICMS em demasia, uma vez que o estado de origem não era signatário do acordo, seguia as regras constitucionais. Porém, quando a mercadoria chegava no destino, o estado signatário aplicava o diferencial de alíquota referente a sua repartição, conforme determinava o protocolo, o que resultava em uma bitributação, uma vez que as alíquotas internas aplicadas pelos estados de origem giram em torno de 18%, contudo uma vez aplicadas e somadas ao diferencial de alíquota que o protocolo consignava ser devido aos destinatários o ICMS podem chegar a em torno de 30%.(SÃO PAULO, 2000a)

Outro ponto polêmico do Protocolo nº 21 do CONFAZ é o não recolhimento do diferencial de alíquota por parte das empresas dos estados não signatários do Protocolo, pois quando as mercadorias dessas empresas chegavam aos estados destinatários signatários do acordo, esses apreendiam os produtos a fim de compelir o recolhimento da alíquota instituída pela nova sistemática. Tal prática já foi tratada pelo Supremo Tribunal Federal gerando entendimento sumulado, o qual veda a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para recolhimento do imposto, segundo o CONFAZ

(BRASIL, 2011). Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Dessa maneira, analisando o Protocolo, percebe-se que: a instituição de modalidade de substituição tributária; a criação de novas hipóteses de incidência do imposto ao incluir a aplicação do diferencial de alíquota na operação interestaduais destinadas a não contribuinte e uma repartição tributária diferente da instituída constitucionalmente (SOARES, 2017).

Nota-se ainda, que tal protocolo era injusto e ilegal, e resultava em bitributação, o que produz prejuízo ao consumidor, ao empresário, ao comércio em geral e principalmente ao país.

2.3.1 A Emenda Constitucional nº 87/2015

O *e-commerce* teve grande crescimento nos últimos anos, o que levou a algumas discussões sobre a lógica do recolhimento do imposto. A discussão se dava pelo fato de o estado de origem de uma mercadoria arrecadar todo o ICMS devido. Em razão da existência da regra antiga na Constituição Federal de 1988, a alteração foi possível somente com uma Emenda Constitucional (DA RIN, 2018).

A ECnº 87 de 16 de abril de 2015 trata de toda transação interestadual destinada ao consumo final. Essa se aplica também à compra de mercadorias destinadas ao consumo por contribuintes do imposto, quando este localizado em outro estado.

A EC 87/2015 foi apresentada como o dispositivo que iria colocar um fim na guerra fiscal para o recolhimento do ICMS no *e-commerce* em que o destinatário não é contribuinte. Todavia, a sistemática para que a repartição do ICMS nessas operações seja efetivada ainda é alvo de grandes discussões, pois o recolhimento do diferencial de alíquota exige uma estrutura logística a qual a maioria das empresas não tem, especialmente as empresas optantes do regime tributário previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006.

O dispositivo modificador da Carta Magna trouxe poucas mudanças em termos quantitativos, tratando apenas de alterar os incisos VII e VIII, § 2º do artigo 155 e acrescentar ao Ato das Disposições Transitórias regras referentes aos percentuais a serem recolhidos em prol dos estados de origem e destino nos anos subsequentes a sua promulgação.

Segundo Soares (2017), o texto anterior a EC 87 dispunha o seguinte:

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

(...)

§2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se à:

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;

Acrescentando o art. 99 ao ADCT e alterando a redação dos incisos VII e VIII, a emenda promulgada em 2015 contém os seguintes dispositivos:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155.....

§ 2º

VII - 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;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

.....(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em

outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.” 33

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Observa-se que, com as novas redações dos incisos VII e VIII, os estados consumidores se beneficiaram bastante do ICMS advindo do *e-commerce* nas operações destinadas a não contribuintes, uma vez que não tinham direito a nenhum percentual do imposto de acordo com a redação antiga.

2.3.2 O Convênio nº 93 de 2015

A partir da promulgação da EC nº 87 de 16 de abril de 2015, surgiu a necessidade de instruir os contribuintes acerca dos procedimentos que devem ser observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, especialmente no tocante as realizadas pelo *e-commerce* ou outras modalidades não presenciais (SOARES, 2017).

Em 21 de setembro de 2015, mesmo ano da promulgação da Emenda Constitucional nº 87, o Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ (BRASIL, 2015 a) foi publicado no Diário Oficial da União. O Convênio dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada (BRASIL, 2015 a).

Assim, as empresas dos estados de origem tiveram que remodelar suas notas fiscais a fim de calcular os percentuais devidos ao estado remetente e ao destinatário. Ou seja, as empresas teriam que utilizar as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas dos estados de destino dos produtos para poder calcular o ICMS devido em determinada operação.

Ainda de acordo com Soares (2017), também foram criadas quatro bases de operações de cálculo tributário: a de aplicação da alíquota interestadual; a de diferencial de alíquota partilha para o estado de origem; a de diferencial de alíquota partilha para o estado de destino e a quarta, destinada ao Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza.

Além disso, foi determinado pela quarta cláusula que o recolhimento do diferencial de alíquotas deveria ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação, conforme o anexo III do RICMS-SP (SÃO PAULO, 2000a)

Porém, apesar de toda regulamentação, a Emenda Constitucional 87/2015 aliada ao Convênio ICMS 93/2015 (BRASIL, 2015 a) não foi possível resolver todos os problemas relacionados à repartição do ICMS.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa é de caráter descritivo e tem por objetivo analisar as variações da arrecadação do ICMS do *e-commerce* no Estado de São Paulo durante o período da Pandemia de Covid-19, procurando demonstrar que apesar do aumento do volume das vendas, o recolhimento não sofreu aumento significativo.

A técnica utilizada foi a de pesquisa qualitativa histórica com base na arrecadação de ICMS durante o período da pandemia do Covid – 19 feita por meio da Base de Dados eletrônica da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo,

Possui uma abordagem de natureza qualitativa, descritiva e os dados foram obtidos de relatórios mensais no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

O período escolhido para análise foi de março a julho de 2020, em função do fechamento do comércio, se haverá grande impacto na arrecadação pública do Estado de São Paulo.

Segundo Gil (2019), as pesquisas descritivas têm por finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno,

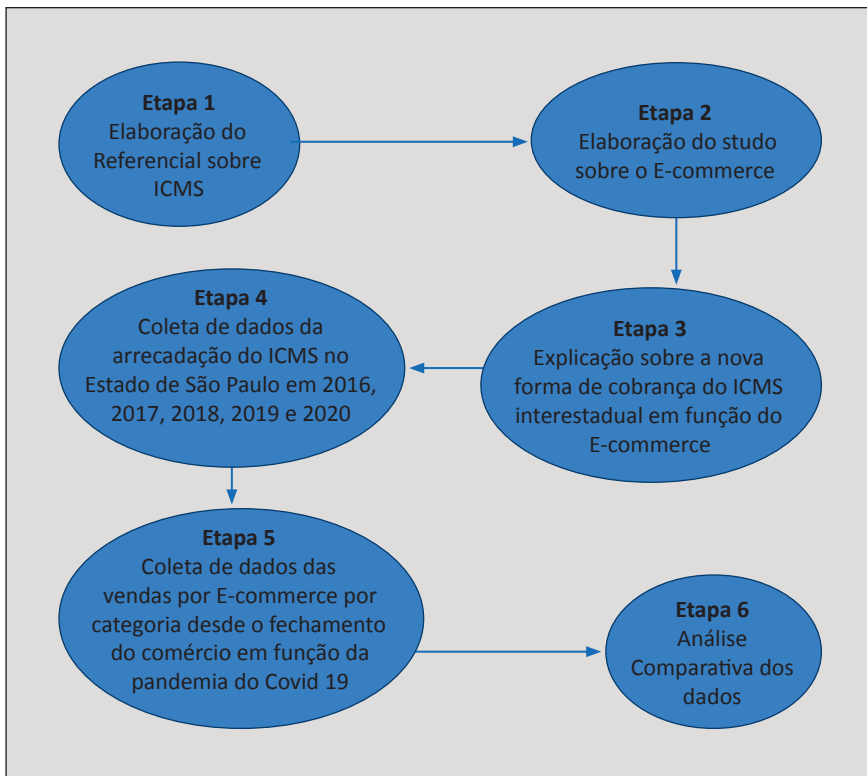
ou o estabelecimento de relações entre variáveis. O autor destaca que são inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas aparece na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para análise do ICMS arrecadado pelo *e-commerce*, foram seguidas as seguintes etapas:

- Coleta de dados com arrecadação de ICMS por setor, coletados pelo site do Governo do Estado São Paulo (2020).
- Coleta de dados com volume de vendas por setor, conforme dados da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (2020) e da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (2020).
- Tabulação de informações para comparação de volume de vendas x arrecadação de ICMS por setor.

A **Figura 1** apresenta o fluxograma da Metodologia:

FIGURA 1 - Fluxograma da metodologia



4. ANÁLISE E DISCUSSÕES

Diante de todo o exposto há de se considerar que o advento da internet gerou grande modificação no público do comércio eletrônico, uma vez que possibilitou que a compra passasse a ser feita diretamente pelo destinatário final do produto.

Por isso, a maior parte da arrecadação do ICMS proveniente do *e-commerce* é em decorrência da compra pelos consumidores não contribuintes.

A modificação introduzida pela EC nº 87/2015 possibilitou um aumento na arrecadação do ICMS, tendo em vista que, mesmo quando se trata de consumidor final não contribuinte, há destinação de parcela do tributo arrecadado para o Estado de destino.

Durante a pandemia de Covid-19 o consumidor final passou a efetuar a maior parte de suas compras pelo comércio eletrônico, que se tornou um dos poucos segmentos de mercado impactado de forma extremamente positiva, com patamares de crescimento nunca observadas no setor anteriormente.

A **Tabela 3** traz um levantamento do recolhimento do ICMS em cada setor de atividade, no estado de São Paulo, no período de janeiro a junho de 2020.

Tabela 3 – Dados históricos da arrecadação mensal de ICMS por setor de atividade (2020)

NOME SETORES	JAN/20	FEV/20	MAR/20	ABR/20	MAI/20	JUN/20	TOTAL 2020
Couros e calçados	10,6	6,2	4,7	3,1	3,3	4,6	32,5
Produtos farmacêuticos	280,7	201,6	267,8	309,5	284,6	262,3	1.606,6
Perfumaria e cosméticos	52,9	41,9	58,7	49,3	55,6	50,0	308,4
Vestuário e acessórios	44,0	40,7	26,3	17,7	16,8	17,4	163,0
Produtos alimentícios	511,8	494,8	532,7	489,3	370,7	375,2	2.774,4
Bebidas	422,5	345,2	352,6	156,0	131,5	207,4	1.615,3
Comércio Atacadista	2.779,6	2.400,1	2.752,5	2.472,3	2.063,1	2.246,6	14.714,1
Supermercados	239,4	277,6	233,4	234,1	262,2	265,2	1.511,8
Comércio varejista	905,7	797,6	531,4	363,3	328,9	398,0	3.324,9

Fonte: Elaborado com dados de São Paulo (2020).

A partir da análise dos dados apresentados na **Tabela 3** e **Tabela 4**, é possível observar que apesar do incremento de vendas (Market share) no *e-commerce* varejista brasileiro, não houve aumento considerável no recolhimento do ICMS, que manteve a média ao longo dos meses.

Tabela 4 - Market share em (R\$) do e-commerce varejista brasileiro (2020)

NOME SETORES	MAR/20	ABR/20	MAI/20	JUN/20	JUL/20
Produtos Farmacêuticos/Cosméticos	8,3%	8,5%	8,5%	8,2%	8,2%
Vestuário/Calçados	12,4%	13,4%	13,4%	13,1%	12,9%
Supermercados/Bebidas/Alimentício	2,8%	2,8%	3%	3,1%	3,2%
Comércio Varejista	94,9%	95,1%	95,1%	95,3%	95,5%

Fonte: Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (2020)

Os índices de vendas, faturamento e *ticket* médio, constituem-se numa síntese do comércio online, baseado no consumo de um conjunto de bens e serviços, chamado cesta de mercadorias.

Com uma nova cesta de compras que passou a incluir produtos de categorias de bens não duráveis e perecíveis, a variação de pedidos e do ticket médio gasto aumentou nos setores de calçados, farmacêutico, perfumaria e cosméticos. Já nos setores de bebidas e supermercados, houve queda considerável no valor do ticket médio, conforme apresentado na **Tabela 5**.

Tabela 5 - Índice de vendas online por categoria (2020)

NOME SETORES	Varição de pedidos por dia (mar-jun)	Ticket médio (mar-jun)	Varição do Ticket médio (mar-jun)
Couros e calçados	27,66%	R\$ 84,03	2,87%
Produtos farmacêuticos	7,15%	R\$ 143,33	2,24%
Perfumaria e cosméticos	28,41%	R\$ 123,50	1,49%
Bebidas	36,42%	R\$ 452,76	-5,79%
Supermercados	91,88%	R\$ 250,57	-0,57%

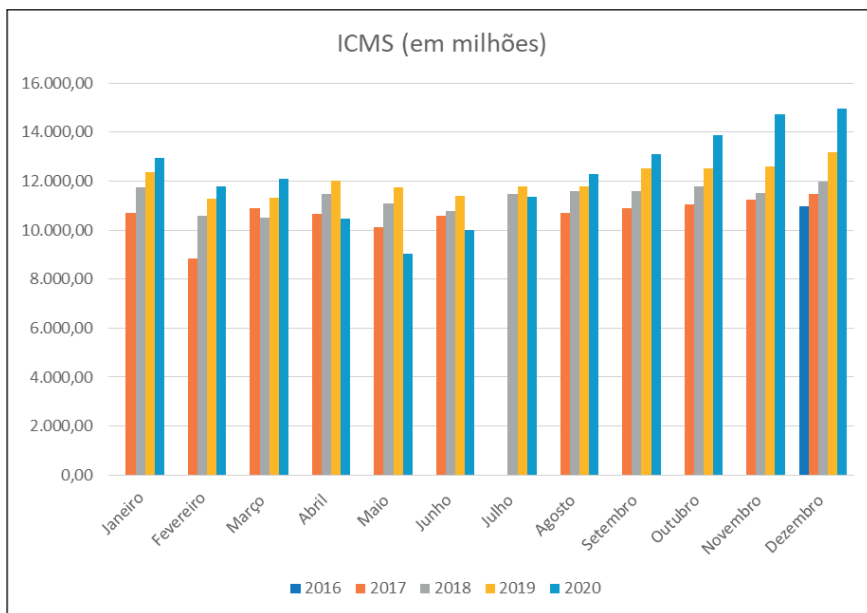
Fonte: Pesquisa da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (2020).

Ticket médio é o valor médio das vendas em um determinado período. Ele é um indicador de desempenho que mostra o quão vantajoso podem ser os negócios da empresa. Um ticket médio que cobre os custos de aquisição de clientes e garante uma margem de lucro é o que toda empresa busca.

Em linhas gerais, um *ticket* médio alto e crescente é sinal de uma ótima performance em vendas. Pode ser calculado identificando quantas vendas foram feitas e o faturamento total delas.

A partir do **Figura 2** é possível verificar que o ICMS arrecadado no Estado de São Paulo apresentou uma queda de 10,4% em relação ao mesmo período do ano anterior, e o período de queda mais acentuado foi no mês

FIGURA 2 - Arrecadação do ICMS no Estado de São Paulo



Fonte: Elaborado com dados de São Paulo (2020).

de maio, representando uma queda de 22,8% em relação ao ano de 2019.

Pode-se concluir que a tendência da dispersão das vendas do comércio presencial para o e-commerce é uma realidade.

Essa nova forma de comprar se consolidou, o que fez com que a arrecadação do ICMS voltasse aos patamares normais. O que antes era uma necessidade para continuar adquirindo produtos, se tornou um meio fundamental de compras que pode-se caracterizar como os novos hábitos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada teve como objetivo analisar a arrecadação do ICMS por setor de atividade, no Estado de São Paulo, no período de janeiro a junho de 2020, durante a Pandemia de Covid-19.

O fechamento do comércio físico reduziu a arrecadação do ICMS consideravelmente. Como consequência, os estados brasileiros sentiram em seus cofres o impacto na queda da arrecadação.

Como uma alternativa para compras, o *e-commerce* tem se tornando um importante aliado na sobrevivência dos varejistas neste período de

quarentena, sendo ótima oportunidade para intensificar a arrecadação do ICMS, aumentando suas receitas.

A economia do estado de São Paulo ainda sofre com as mudanças do cenário socioeconômico em decorrência do novo coronavírus (COVID-19). Em julho de 2020, a receita tributária totalizou R\$ 12.896,9 milhões, valor que representa retração de 5,3% em relação ao mesmo mês de 2019. Entretanto, a receita em julho é 12,2% superior à observada em junho. No acumulado do ano, há também variação negativa, 8,0% em relação ao período de janeiro a julho de 2019. O indicador de tendência também aponta queda de 2,8% com relação ao período anterior.

Analisando os dados, pode-se afirmar que a arrecadação do ICMS só não foi pior em função do *e-commerce*, que faturou ao todo R\$ 33,8 bilhões de abril a junho de 2020, com aumento de 109,1% comparado com os mesmos três meses de 2019, de acordo com a pesquisa Neotrust.

Assim, na tentativa de encher seus cofres, os estados passaram a onerar os contribuintes. Esses por sua vez, repassaram aos consumidores finais, que, diante da crise financeira global, passaram a comprar somente o essencial.

REFERÊNCIAS

ANACOM – Autoridade Nacional de Comunicação. **O Comércio eletrônico em Portugal** - O quadro legal e o negócio. 2006. Disponível em: <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=718378>. Acesso em janeiro de 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE COMÉRCIO ELETRÔNICO. **E-commerce de produtos durante a pandemia da COVID-19**. 2020. Disponível em: <https://abcomm.org/Pesquisas/ecommerce-no-covid-konduto-abcomm.pdf>. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. 2015 a. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Ministério da Economia - Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011**. 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021>. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil. **Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de abril de 2015**. 2015 b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil. **Lei Complementar N° 123, de 14 DE dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar N° 87, de 13 de Setembro de 1996**. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos **Resolução do Senado Federal N° 22, DE 1989**. 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm. Acesso em janeiro de 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal N° 95 de 13 de dezembro de 1996**. 1996. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/564024>. Acesso em janeiro de 2021

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal N° 13 de 2012**. 2012. Disponível em: https://www.lefisc.com.br/news/resolucao_do_senado_13_de_2012_aliquota_interstadual_mercadorias_importadas_perguntas_e_respostas.htm. Acesso em janeiro de 2021.

CÂMERA BRASILEIRA DE COMÉRCIO ELETRÔNICO. **MCC-ENET**. 2020. Disponível em: <https://www.mccenet.com.br/indice-de-vendas-online>. Acesso em setembro de 2021.

CARNEIRO, R.F. **Comércio Eletrônico**. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/38302/a-incidencia-do-icms-no-comercio-eletronico>. Acesso em janeiro de 2021.

CARRAZZA. R. A. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015

CASH JR, J.I.; KONSYNSKI, B. R. Is redraws competitive boundaries. **Harvard Business Review**, Vol. 63, N° 2, pp. 134-142, 1985. Disponível em <https://hbr.org/1985/03/is-redraws-competitive-boundaries>. Acesso em janeiro de 2021

CONDE, F.G.D **A redução da base de cálculos do ICMS**. 2010. PUC-SP. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp138655.pdf>. Acesso em junho de 2021.

DA RIN, L. G. R. **Aspectos Tributários sobre o mercado de e-commerce e seus efeitos**. Diss. Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2018.

ECONET. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/>. Acesso em janeiro de 2021.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas, 2019.

GRUPO FOLHA. Estados começam a calcular perdas de arrecadação com coronavírus. **Folha de São Paulo**, Rio de Janeiro, 04 de abril de 2020. Seção Mercado. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/04/estados-comecam-a-calcular-perdas-de-arrecadacao-com-coronavirus.shtml>. Acesso em janeiro de 2021.

GUEDES, A. W. T. C.; SANTANA, J. C. F. O ICMS e as mudanças advindas com a Emenda Constitucional 87/2015 no comércio eletrônico nas vendas diretas a não contribuinte. **IV Encontro de pesquisas judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas**, 2016.

NEOTRUST. **O senso do e-commerce**. 2020. Disponível em: https://cdn.compreconfie.com.br/neotrust/Neotrust_18_09-4ed.pdf. Acesso em setembro de 2021.

SANCHES, O. M. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e áreas afins**. Brasília: 2. ed. atual. amp. Prisma/OMS, 2004.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Decreto nº 64.552/2019**. 2019. Alterações do RICMS Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo Secretaria Geral Parlamentar Departamento de Documentação e Informação. 2019. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/192022>. Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Decreto Nº 64.772, de 04 de fevereiro de 2020**. 2020a. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2020/decreto-64772-04.02.2020.html>. Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Lei Nº 17.293, de 15 de outubro de 2020**. 2020b. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em maio de 2020.

SÃO PAULO. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. 2000a. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>. Acesso em: Acesso em junho de 2021.

SÃO PAULO. **Decreto Nº 51.597, DE 23 DE FEVEREIRO DE 2007**. 2007. Disponível em : <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec51597.aspx>. Acesso junho de 2021.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm/ Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/> Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Cidadão SP. RICMS - Anexo II - Reduções de Base de Cálculo - Artigo 03º ANEXO II - Reduções de base de cálculo**. 2000b. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art116.aspx>. Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Cidadão SP. RICMS - Artigo 116 a 118 Seção IV - Outras formas de pagamento**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art116.aspx>. Acesso em dezembro de 2020.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Cidadão SP. RICMS** - Índice do Anexo III - Créditos outorgados Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an3.aspx. Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Decreto Nº 65.255, de 15 de outubro de 2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65255-de-2020.aspx>. Acesso em janeiro de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Legislação Portaria CAT 68 de 2019**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-CAT-68-de-2019.aspx>. Acesso em dezembro de 2020.

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Regulamento do ICMS**. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx. Acesso em janeiro de 2021.

SOARES, G. S. **As polêmicas da cobrança do icms no *e-commerce* destinado a não contribuinte realizado pelas empresas optantes do simples nacional diante das inovações trazidas pela Emenda Constitucional 87 de 2015**. Trabalho para Conclusão do Curso de Direito. Universidade Federal da Paraíba, 2017. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/11368?locale=pt_BR. Acesso em janeiro de 2021.

