



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**DESPACHO**

**Cautelar Inominada      Processo nº 2009501-56.2014.8.26.0000**

**Relator(a): RONALDO ANDRADE**

**Órgão Julgador: 3ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO**

Trata-se de medida cautelar, com pedido de efeito suspensivo ativo, proposta por Amazon Serviços de Varejo do Brasil LTDA.

Na espécie, ajuizou a ora requerente em face da fazenda paulista e das fazendas dos estados convenentes do Protocolo Confaz 21/2011 (ICMS), ação por meio da qual pleiteia declaração de inexigibilidade do recolhimento de diferença ou adicional de ICMS aos citados fiscos estaduais, relativas às vendas de comércio eletrônico que realizar para consumidores finais, não contribuintes do imposto, residentes nas referidas unidades federadas, assim como, declaração de constitucionalidade do Protocolo 21/2011.

Deduz, ainda, subsidiariamente, que em sendo referido protocolo considerado constitucional, ou de aplicação válida, que fique determinado à fazenda paulista que trate, no âmbito fiscal do ICMS, referidas operações de vendas digitais de mercadorias como operações interestaduais, deixando de cobrar alíquota cheia nas vendas destinadas a consumidores daqueles estados.

Requeru liminar, inaudita altera parte, para que ficasse a salvo da aludida bitributação enquanto não resolvida a causa, a fim de que também não houvesse o risco de apreensão de ditas mercadorias quando do ingresso nos estados em questão.

A inicial, entretanto, fora liminarmente indeferida, pelo juízo processante do feito, o da 13ª Vara da Fazenda Pública desta Capital.

Excetuando-se o Estado de São Paulo, com relação às demais fazendas de outras das unidades federadas descritas no pleito exordial, deu-se o juízo singular por incompetente, nos lindes do artigo 73 da Constituição Estadual.



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Já com relação à fazenda estadual paulista, estabeleceu o juízo faltar interesse de agir à requerente, visto que a segunda tributação ou mesmo a possibilidade de apreensão das mercadorias decorreriam da atuação dos fiscos daquelas unidades federativas, convenientes do protocolo, e não do fisco paulista.

A requerente, então, manejou recurso de apelação.

Não houve retratação do juízo originário, que determinou a citação da requerida fazenda paulista, para o oferecimento de contrarrazões.

A requerente sustenta ter havido, neste ponto, violação das regras processuais à espécie incidentes, defendendo que o procedimento adotado pelo juízo originário fora equivocado.

Em seu entender, findo o prazo de 48h previsto para o juízo de retratação, deveria o processo ser imediatamente remetido a este tribunal para que o pedido liminar constante da apelação fosse apreciado, com urgência.

Indica ser premente a análise de referido pleito, inaudita altera parte, no sentido de ficar desobrigada de observar os comandos do Protocolo 21 e correlato regramento fiscal do ICMS de cada um dos estados descritos na inicial, ficando suspensa a exigibilidade dos créditos tributários em discussão que seriam devidos aos fiscos destas unidades da federação, nos termos do Protocolo 21, até que haja o julgamento do recurso de apelação interposto nos autos da ação ordinária nº 1015965-85.2013.8.26.0053 em referência e o regular processamento da ação.

Dessa forma, busca a requerente estar a salvo de qualquer ato tendente a apreender mercadorias relativas às vendas realizadas a clientes residentes nos estados em comento, em função do não recolhimento da diferença de ICMS com base no mencionado Protocolo 21, enquanto não decidida a lide, apontando a esse propósito o disposto pela Súmula 323 do STF que preceitua ser inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos.

Alega, para tanto, que muito embora haja Ações Diretas de



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Inconstitucionalidade em curso questionando a validade do referido protocolo em nenhuma destas há medida liminar ou antecipação de tutela que suspenda a eficácia da norma e das respectivas legislações estaduais criadas para a sua regulamentação.

Em seu entender, ou o Protocolo 21 é inconstitucional e a Apelante não pode ficar validamente sujeita aos seus efeitos em relação às suas vendas a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, residentes nas unidades federadas signatárias do Protocolo 21, e neste caso o ICMS continua devido apenas ao Estado de São Paulo, à alíquota interna; ou protocolo é constitucional e sua aplicação válida, o que obrigaría o fisco paulista tributar tais operações como interestaduais, sob pena de incidir dupla tributação sobre uma única operação de venda eletrônica.

Ou seja, busca a requerente empresa atuante no segmento do e-commerce, tutela de urgência para que não se sujeitar à dupla cobrança tributária a incidir sobre as operações de comércio eletrônico destinadas a consumidores, não contribuintes do imposto, residentes nos estados convenientes do Protocolo 21; pretende, também, evitar a possibilidade de apreensão das mercadorias objeto de sua atividade no mercado de consumo.

Em síntese, são estas as questões postas para apreciação nesta instância.

No tocante a competência, verifica-se o acerto da decisão de primeiro grau que declarou sua incompetência para o processamento do feito em relação às fazendas dos estados convenientes.

Tal entendimento encontra substrato na própria Constituição Estadual. Neste passo importante verificar o preceituado no artigo de nº 73 da Carta Constitucional Paulista:

**“Artigo 73 - O Tribunal de Justiça, órgão superior do Poder Judiciário do Estado, com jurisdição em todo o seu território e sede na Capital, compõe-se de Desembargadores em número que a lei fixar, providos pelos critérios de antiguidade e de**



## PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

merecimento, em conformidade com o disposto nos artigos. 58 e 63 deste Capítulo.

**Parágrafo único** - O Tribunal de Justiça exercerá, em matéria administrativa de interesse geral do Poder Judiciário, direção e disciplina da Justiça do Estado.”

Assim, a decisão a ser proferida transcenderia os lindes territoriais da competência territorial e material do juízo processante do feito. Importante ressaltar que a questão aqui não se limita ao fato das fazendas públicas não possuírem foro privilegiado, como defendido pela requerente, vai muito além, pois refere-se à própria competência do órgão sentenciante, este sem jurisdição capaz de irradiar efeitos, comandos ou determinações sobre legislações e regramentos fiscais de outras unidades da federação, sob pena de usurpação e indevida intromissão nas esferas territorial e jurisdicional daqueles estados e correlatas legislações.

Assim, o juízo processante do efeito não se encontra revestido de jurisdição para atuar como órgão judicante nos citados Estados, o que na prática iria suceder com o processamento do feito contra estas Fazendas, acerca da matéria aqui discutida. Portanto, de rigor e corretâ a decisão de primeiro grau quanto à sua incompetência.

Em relação à Fazenda do Estado de São Paulo, a ação deve seguir sua marcha, pois competente o juízo, material e territorialmente, sendo também evidente o interesse processual da autora, uma vez que no pedido subsidiário pleiteia tutela capaz de propiciar no plano fático aquilo que, em última análise, almeja: evitar a dupla tributação que decorre do aludido Protocolo 21, de maneira a evitar o pagamento de tributo de ICMS pela alíquota interna em São Paulo e pela diferença de alíquota interestadual nos demais Estados.

Importante ressalta que a cautelar inominada, mostra-se adequada e compatível à tutela pleiteada, qual seja, a tutela de urgência, a fim de conferir efetividade ao direito que pretende ver protegido na ação proposta em primeiro grau, já em fase de tramitação de recurso.

Anote-se que da decisão que indeferiu a inicial houve o manejo de recurso de apelação, que não é dotado de efeito suspensivo. Assim, a propositura pela requerente



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

da presente ação cautelar revela-se medida processualmente adequada e consoante o ordenamento jurídico, sob uma ótica material do que se pretende no plano fático.

A requerente, demanda legitimamente, provimento jurisdicional célere, a fim de que quando do efetivo início de suas operações comerciais no Brasil, fato iminente, a partir de seu estabelecimento físico, situado no estado de São Paulo, não tenha suas operações de vendas destinadas aos estados participantes do Protocolo 21 sujeitas à apontada dupla tributação, tampouco tenha que se submeter ao risco de ter mercadorias apreendidas por conta das disposições de aludido protocolo quando do ingresso destas nos territórios dos referidos estados convenientes. Não pode, pois, aguardar o deslinde da tramitação do recurso adequado, vez que necessita de provimento jurisdicional de emergência.

A moderna concepção do processo e o rito das tutelas de urgência revelam o cabimento da presente cautelar, como instrumento para efetividade da tutela jurisdicional que se almeja no processo de conhecimento. A inafastabilidade da jurisdição, princípio de índole constitucional, deve, também, ser na espécie prestigiada.

E quanto ao mérito da pretensão, o pedido alternativo de recolhimento de ICMS pela alíquota interestadual quanto as vendas feitas a destinatários residentes em outros Estados da federação comporta deferimento.

O Estado de São Paulo cobra da requerente alíquota cheia (interna) de ICMS nas operações de e-commerce destinadas a consumidores, não contribuintes do ICMS, residentes fora do estado de São Paulo, assim considerados aqueles que não recolhem ICMS, sendo apenas contribuintes de fato, uma vez que tal tributo está embutido no valor da mercadoria adquirida pelo o internauta sendo a autora o contribuinte de direito.

Tal determinação vem expressa na Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, VII, “b”, abaixo transcrito:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as



**PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3 1993)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3 1993)

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

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

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

Sob tal prisma, o atuar fazendário revelar-se-ia correto se fosse feita uma interpretação tão só gramatical do texto constitucional acima transcrito.

Entretanto, a contenda não se afigura tão simples, alguns fatores hão de ser sopesados, não bastando para a solução da demanda a interpretação semântica do texto normativo, que no caso não é de princípio, mas de regra..

Em primeiro é necessário uma análise histórica, cabendo por em evidência que ao tempo da Assembleia Constituinte, que culminou com a promulgação da Constituição Federal de 1988, inexistia comércio eletrônico e o comércio à distância era insipiente, limitando-se à venda por correspondência.

Nem sequer havia o uso residencial da internet, tampouco sua massificação como nos dias atuais, estava a própria informática e a tecnologia da informação em estágio evolutivo demasiado singelo, quando comparado ao atual.

A sociedade da informação sequer existia, tanto que o livro verde da sociedade da informação, elaborado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, foi lançado em setembro de 2000, pelo qual se pretende inserir o Brasil na sociedade informação. (Disponível em [www.mct.gov.br/index.php/content/view/18878.Html](http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/18878.Html)).



## **PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Portanto, naquele cenário, os constituintes certamente não levaram em conta qualquer atividade econômica criada e desenvolvida dentro e a partir da sociedade da informação, para elaboração do texto do artigo 155, §2, VII, “b” da Constituição Federal de 1988.

Para melhor esclarecer historicamente os fatos e dar adequada interpretação ao texto da regra constitucional, oportuno discorrer o sobre os fundamentos da criação do ICMS, sua natureza de imposto não cumulativo, sua função arrecadatória e importância na composição da receita e dos Estados e na autonomia dos Entes competentes para instituí-lo.

O ICMS, é o imposto sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC) instituído pela EC 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos estados, sendo, portanto, o principal componente de suas respectivas receitas e autonomia financeira. Nesse sentido:

“O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. [...] Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF. O tratamento constitucional dado à exação em tela é robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariem a Constituição Federal. (Sabbag, E. Direito Tributário, 2009, p. 939-940).”

A transformação do antigo IVC em ICMS, imposto de espectro não meramente arrecadatório, pois também é instrumento econômico, decorreu da necessidade de combater a inflação e incentivar a produção, além de fomentar o desenvolvimento do país em seu âmbito macro e, também, regional, convertendo-se o ICMS em imposto não cumulativo:

“Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, ‘em cascata’, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impedutivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto ‘não-cumulativo’, que



## PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

tivesse como fatos jurígenos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acréscimos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS." (Coelho, S. C. N., Direito Tributário, p. 220/221).

Sua caracterização como Imposto sobre Valor Adicionado foi decorrente da reforma da estrutura fiscal de 1966 que teve por objetivos: eliminar o déficit do governo federal; promover o desenvolvimento regional e setorial e a acumulação de capital; proporcionar maior flexibilidade para o crescimento e a estabilização e diminuir as disparidades regionais de base tributária e manter a mesma repartição de recurso entre os três níveis de governo (Pires, J.M. Distribuição de receita tributária entre os níveis de governo: perspectiva histórica e debate atual. Fonte: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/8008: consultado em 29/01/2014.).

Nessa esteira, na década de 80, a fim de evitar a política clientelista, no caso, consistente no fato de que os Estados da federação não eram possuidores receitas próprias suficientes e por isso eram obrigados a pedirem ajuda ao Governo Federal para a obtenção de recursos para obras de grande valor e outros gastos. Assim, além da criação do IPVA, incrementou-se a alíquota de transmissão de bens imóveis, além de alterações nos percentuais alocados no Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como o favorecimento da competência tributária em cada nível de governo:

"Ao longo da década de 80, como uma das consequências do refluxo a que se viu obrigado o regime militar, começaram a surgir várias propostas visando a alterar a estrutura tributária no sentido de uma maior descentralização. "Na década de 80, institui-se o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), com competência estadual, elevaram-se as alíquotas do imposto sobre a circulação de mercadorias para as operações internas, favorecendo os estados; ocorreram também aumentos nas alíquotas do imposto sobre transmissão de bens imóveis de 1% para 2%, com destinação de 50% para os municípios." (Rezende, 1994:57).

Uma modificação mais substancial foi conseguida mediante a aprovação da Emenda Passos Porto. Por meio desta emenda constitucional, promoveram-se



## **PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

alterações nos percentuais alocados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Tais fundos, até 1983, compunham-se, cada um, de **11%** do total arrecadado pelo governo federal com os impostos de renda e sobre produtos industrializados - as duas principais fontes de recursos da União. Assim, este montante, correspondente a 2% do total dos impostos já mencionados, mais 2% correspondentes ao Fundo Especial (FE), destinados exclusivamente às regiões Norte.

Centro-Oeste e Nordeste. encontravam-se comprometidos com o repasse automático a ser feito pelo governo central aos estados e municípios. À União, portanto, restava como recursos próprios **76%** do total arrecadado com tais tributos.

Com a Emenda Passos Porto, o FPE viu sua parcela dos impostos de renda e sobre produtos industrializados ascender a 12,5 e 14%, em 1984 e 1985, respectivamente.

O FPM, por sua vez, aumentou para 13,5 e 17% nos mesmos anos, mantendo-se inalterada a participação relativa do FE. Por conseguinte, entre 1985 e 1987, o governo federal viu sua parcela de tais impostos reduzida a **67%**.

Em 1988, com a entrada em vigor da nova Constituição, os percentuais alocados para o FPE e o FPM sofreram novo acréscimo gradativo até o ano de 1993, como mostra a tabela 2. Ademais, aumentou-se para 3% a participação do FE e criou-se o Fundo de Exportação (Fexp), ao qual deveriam ser destinados 10% das receitas provenientes do imposto sobre produtos industrializados.

Devido a tais alterações, de 1993 em diante, do total de recursos arrecadados com o imposto de renda, a União ficou com apenas pouco mais da metade (53%) e com 43% do montante proporcionado pelo imposto sobre produtos industrializados. É importante notar que estes dois impostos corresponderam, em 1993, a 51,37% do total da receita do Tesouro Nacional (Banco Central, 1993:132).

**Todavia, as alterações promovidas pela Constituição de 1988 no campo tributário não se restringiram aos fundos de participação. Também a competência tributária de cada nível de governo foi alterada, desta vez favoravelmente aos níveis inferiores de governo** (Pires, J.M. Distribuição de receita tributária entre os níveis de governo:



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

perspectiva histórica e debate atual. Fonte: [bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/8008](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/8008): consultado em 29/01/2014.).

Com o objetivo de fomentar a produção, impedir processos inflacionários, garantir recursos aos Estados e ao Distrito Federal, fortalecendo o princípio da autonomia dos entes federados, por conseguinte, o pacto federativo, foi criado o ICMS, nos moldes descritos pelo já mencionado art. 155, incisos II , parágrafo segundo, VII, da Constituição Federal.

No entanto, como já apontado, em 1988 inexistia internet e comércio eletrônico e muito menos havia atuação da autora, pois iniciou suas atividades somente em 1995, com a venda de livros "on line".

Assim sendo, a redação da regra contida na alínea “b” do artigo 155, inciso VII da Constituição Federal, não levou em consideração as atividades de comércio eletrônico, não podendo a elas ser aplicado, uma vez que não se trata de uma simples modalidade de comércio, como o conhecido em 1988, mas uma nova atividade que se desenvolve de maneira totalmente diferente e com parâmetros distintos e em ambiente virtual, totalmente desterritorializado.

Quando o consumidor ingressa no site de um fornecedor na internet, o faz de forma virtual em um ambiente totalmente diferenciado do vetusto estabelecimento comercial, mas o faz em um ambiente gráfico, denominado estabelecimento virtual, não se podendo asseverar que o local da contratação e efetivação do contrato de compra e venda é o local de domicílio do vendedor, pois celebrada em ambiente virtual, que não tem território físico. Desta forma, não se pode afirmar qual Estado tem competência para cobrar ICMS decorrentes da respectiva transferência de produto.

Não obstante, tem-se entendido que o referido tributo dever ser cobrado pelo Estado onde está situado o estabelecimento que armazena e distribui os produtos. Enfim, no centro de logística do fornecedor, sendo certo que a maior parte desta atividade comercial é desenvolvida nos estados da região Sul e Sudeste, pela notória facilidade de logística, muito em razão da infraestrutura existentes nestes Estados, que também são os mais ricos da



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Federação, como é o caso do Estado de São Paulo, o mais rico da federação.

O fato é que comércio eletrônico é uma nova modalidade de atuação do fornecedor no mercado de consumo, que modificou sobremaneira o comércio de produtos e mercadorias, de maneira que, atualmente, considerável parte lucro das empresas advém de vendas por meio eletrônico, quer seja por meio de sites na internet, quer seja pela televisão.

Esse fato certamente fez diminuir as vendas nas lojas físicas, principalmente naqueles locais que não tem acesso direto aos grandes fornecedores, sendo esse o caso dos Estados integrantes do protocolo 21, e que eram obrigados a adquirir produtos e serviços no mercado local, mas que agora, tem acesso direto por meio virtual, recebendo em sua residência o produto adquirido e por preço menor, prejudicando sobremaneira o comércio local nestes Estados.

No caso de vendas interestaduais realizadas antes do advento da sociedade da informação e do incremento do comércio eletrônico, as vendas para destinatários não contribuintes de ICMS era mínima, pois as pessoas não tinham o hábito de comprar produtos à distância e comprovam os produtos que necessitavam no comércio local, porque além de ser mais cômodo, era mais barato, pois o frete era caro e não justificava a aquisição à distância. Portanto, justificável, porque insignificante essa modalidade de venda, a cobrança de alíquota interna, pois como a maior parte do comércio interestadual seria feito entre empresas que são contribuintes do ICMS, na maior parte das operações interestaduais, a alíquota seria interestadual, daí a lógica do artigo 155, § 2º, VII, b, da Constituição Federal.

Assim, a regra que regulamenta a matéria, ou seja, o artigo 155, § 2º, VII, "b", da Constituição Federal, encontra-se em dissintonia com a atividade econômica de comércio eletrônico, com violção de vários princípios Constitucionais que regem não apenas a criação e instituição do referido imposto, como também a distribuição de receitas e autonomia dos entes federados, redução das desigualdades regionais e o fomento da economia e desenvolvimento.

Neste passo, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido obsoletismo do texto Constitucional e a dissintonia com a realidade do e-commerce o ICMS.



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

A esse propósito, vale colacionar passagem do debate atinente ao julgamento da Medida Cautelar na ADIN 4705 – DF na fala do Ministro Gilmar Mendes:

“Senhor Presidente, apenas para fazer uma nota. O tema tratado é da maior relevância, porque envolve o comércio eletrônico, é uma mudança de paradigma. Quando o texto constitucional foi concebido, nós tivemos a oportunidade, de certa forma, no debate sobre ICMS, acho que em relação à venda de produtos eletrônicos. Se a venda incidir sobre CD ou DVD, acho que era o caso de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, dizia-se “pode-se cobrar o ICMS”, mas se for sobre o download, então, não haverá cogitar do ICMS, mas se for download, então não haverá cogitar do ICMS, nós entendemos, então que era possível de se fazer. Aqui é uma outra situação, mas associada a esse problemas tecnológico, o problema do comércio eletrônico, por quê? Porque em um dado Estado se concentra toda a atividade dessas empresas e a distinção que nós vemos no texto constitucional é a seguinte, a partir do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII:

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do Imposto; (significa empresas)
- b) a alíquota interna, quando o destinatário for contribuinte dele;

Nesse caso, veja, o ICMS fico todo no Estado de origem.

(...)

“quando se pensou nesse modelo, o que se imaginava era o transporte de mercadorias físico, Agora nós temos essa realidade, e esse é um ponto importante, porque em suma, os Estados menores acabam sofrendo porque sequer vão se beneficiar dessa alíquota interestadual, e da possibilidade, portanto de ficar com uma parte do resultado da operação. Então me parece que esse é um tema que está a sugerir uma reflexão do Tribunal, também eventualmente do legislador constituinte, porque nós podemos chegar numa situação



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

extremada de absoluta concentração, de esvaziamento até das outras atividades, a concentração desse tipo de atividade.

Não é por outra razão que tramita junto ao Congresso Nacional a PEC 197/2012 que visa alterar a redação dos incisos VII e VIII do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal:

Art. 1º Os incisos VII e VII do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.155

Parágrafo 2º

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário correspondente à diferença entre:

- a) alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, quando o consumidor final não for contribuinte do imposto.”

A cobrança de ICMS nas operações de comércio eletrônico configura o que se denomina *Hard Case*, não porque exista lacuna no ordenamento jurídico, na medida em que o artigo 155, §2º, VII, “b” da Constituição Federal é claro ao atribuir a receita do ICMS ao estado exportador quando a venda se der a consumidor final. No entanto, a interpretação assume tal significação, quando se tenta aplicar a regra descrita na Constituição quanto ao ICMS, lançando mão somente da interpretação gramatical ou textual, implicando ofensa à justiça fiscal e a muitos dos princípios trazidos na ordem constitucional inaugurada em 1988, já mencionados no corpo desta decisão. Na lição de Ricardo Sayeg:



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

*Texto é linguagem. E esta é viva, dinâmica, uma expressão da cultura humana na representação mental da existência do universo. A linguagem textual é apenas a estrutura física da norma jurídica; em razão disso, a norma jurídica segue a natureza não só do texto, mas também da linguagem. Não é um objeto inanimado, e sim, por especificidade, a representação viva do dever ser do homem e de todos os homens em permanente transformação.* (O capitalismo Humanista, p. 35, KBR Editora Digital, São Paulo, 2011)

De ressaltar também que a interpretação da norma constitucional em consonância com a mudança de paradigmas no meio social esta atrelada a necessária efetividade da Constituição. Nesta medida, Ingo Wolfgang Sarlet destaca:

O tema da eficácia e efetividade da Constituição relaciona-se com o plano da concretização constitucional, no sentido da busca da aproximação tão íntima quanto possível entre o dever-ser e o ser da realidade social. Nessa perspectiva, o princípio da máxima eficácia e efetividade (também chamado de princípio da eficiência) implica o dever do intérprete e aplicador de atribuir o sentido que assegure maior eficácia às normas constitucionais. Assim, verifica-se que a interpretação pode servir de instrumento para assegurar a otimização da eficácia e da efetividade, e, portanto, também da força normativa da constituição. (Curso de direito constitucional, p. 215, RT, São Paulo, 2012)

Assim, independentemente da constitucionalidade ou não do Protocolo 21, não se pode aplicar a regra do artigo 155,§ 2º, VII, "b", da Constituição Federal ao comércio eletrônico, pois o comércio virtual não foi contemplado na referida norma, de maneira que levando-se em conta todos os fatos trazidos à colação e as regras normativas da espécie, em se tratando de comércio eletrônico, as vendas cujos destinatários de qualquer ordem residam em Estado distinto do estabelecimento do fornecedor, a operação econômica deve ser considerada



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

interstadual devendo o Estado, no caso o de São Paulo, cobrar ICMS pela alíquota interestadual, cabendo ao Estado destinatário cobrar a respectiva diferença de alíquota.

A interpretação dada a regra constitucional mencionada é a que se coaduna com a atual realidade social, além de se aliar à justiça tributária e ao princípio federativo; à sociedade da informação; à economia digital; ao desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais; fundamentos da criação do ICMS; repartição de receitas e autonomia dos entes federados, pois considera, nestes casos, o internauta, comprador da mercadoria, o contribuinte não só de fato do imposto, mas também de direito, o que significa acolher, inaudita parte, o pleito subsidiário deduzido pela requerente, nesta sede cautelar, no sentido de obrigar a fazenda paulista a exigir da requerente Amazon, em ditas operações, a alíquota interestadual do ICMS e não a interna (cheia).

São estes os fundamentos que conferem substrato legal e principiológico à presente decisão de deferir o pleito cautelar subsidiário deduzido pela requerente.

Ante os fundamentos expostos defere-se, parcialmente, o pleito cautelar nos termos acima explicitados, ficando determinado que para as operações de e-commerce realizadas pela requerente para outros Estados, não haja a incidência da alíquota interna (cheia) do imposto, devendo o Estado de São Paulo aplicar a interestadual.

Nos termos do artigo 802 do Código de Processo Civil, intime-se a requerida, Fazenda do Estado de São Paulo, acerca do presente conteúdo decisório e para se quiser contestar o pedido.

Ante os fundamentos expostos defere-se, parcialmente, o pleito cautelar nos termos acima explicitados.

São Paulo, 31 de janeiro de 2014

**Ronaldo Andrade**  
**Relator**