

EXTRAFISCALIDADE E COMÉRCIO ELETRÔNICO: UMA ANÁLISE DO CONTEXTO DO BRASIL E DOS ESTADOS UNIDOS*

EXTRAFISCALITY AND E-COMMERCE: AN ANALYSIS OF THE CONTEXT OF BRAZIL AND THE UNITED STATES

*Eduardo Muxfeldt Bazzanella***

RESUMO: O artigo tem como objetivo verificar a indução de comportamento dos contribuintes frente ao comércio eletrônico através da análise das normas de tributação, nos Estados Unidos e no Brasil, atinentes ao tema. Partindo de uma análise da finalidade extrafiscal dos tributos, investiga-se a justificação legislativa e a conduta dos atores participantes do comércio eletrônico quanto a adoção do Internet Tax Freedom Act, bem como, no Brasil, dos efeitos do Protocolo CONFAZ nº 21, quanto ao comércio eletrônico em território nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade. Comércio eletrônico. Análise econômica do direito. Brasil. Estados Unidos.

ABSTRACT: The article aims to verify the behavior of taxpayers against the e-commerce through the analysis of tax rules in the United States and Brazil relating to the theme. Based on an analysis of behavioral purpose of taxes, investigates the legislative justification and conduct of the participating actors of electronic commerce as the adoption of the Internet Tax Freedom Act, as well as in Brazil, the effects of CONFAZ Protocol 21, of e-commerce in the country.

KEYWORDS: Extrafiscality, electronic commerce, Law and economics, Brazil, United States.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Extrafiscalidade. 2. Análise Econômica. 3. Extrafiscalidade e Intervenção. 4. Comércio Eletrônico. 4.1. Estados Unidos. 4.2. Brasil. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Realizar escolhas faz parte do dia a dia do ser humano. Antes mesmo de levantar da cama podemos efetuar escolhas que afetarão o restante do dia. Mas via de regra nossas escolhas levam em consideração um ou mais dados externos. Está frio? Agasalha-se com

* Artigo publicado na Revista de Direitos Fundamentais e Tributário – RDFT. Volume I, Ano 2015.

** Especialista em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Mestrando da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

mais roupas. É possível que chova? Leva-se um guarda-chuvas. Nosso agir está sempre interligado com o ambiente em que nos encontramos.

As escolhas são afetadas por fatores externos em maior ou menor grau; desde o nível pessoal até as formações sociais mais complexas. A opção pela escolha de um investimento levará a uma análise profunda de dados externos na tentativa de alocar os recursos da melhor forma possível. Uma boa parte desses dados terá relação com as políticas públicas que o Estado se utiliza para, de certa forma, direcionar a economia com vistas ao atingimento de fins sociais previamente propostos. Em certos casos, o Estado será mais incisivo quanto ao caminho a ser trilhado pelo empresário; serão tomadas medidas, não expressamente proibitivas, que induzirão as escolhas de determinado mercado. Não será vedada a escolha de outro caminho, mas terá um custo maior do que o caminho negligenciado.

Pelo ponto de vista da regulação estatal, o caminho trilhado pelos Estados ultrapassa uma perspectiva combativa do absolutismo monárquico, solidificado num contraponto contratualista capitaneado pela burguesia. A argumentação era de que os cidadãos, membros da sociedade, abririam mão de suas liberdades naturais em prol de um Estado que garantiria liberdade sem interferência¹. Os governos despóticos agora não poderiam mais cobrar os tributos de maneira martirizante e atroz, de forma a tratar o povo como um amontoado controlável de súditos², mas deveriam submeter seu poder ao povo e garantiriam o crescimento da burguesia. O simples desenvolvimento da economia afiançaria um melhor estar da população. Sob a égide do liberalismo, o Estado não deveria interferir nos arranjos privados, pois eles normalmente tenderiam ao equilíbrio.

Essa concepção de Estado liberal, bem verdade, não conseguiu transpassar de uma liberdade formal, já que os indivíduos mostraram-se desiguais em razão da concentração de capital. O auto equilíbrio privado não se mostrou universal e diversas assimetrias, ou falhas

¹ OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. n. 6. Porto Alegre: FESDT, jul-dez. 2010, p. 113-114.

² BURCKHARDT, Jacob. *O Estado como obra de arte*. Tradução de Sergio Tellaroli. 1 ed. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2012, p. 9.

de mercado, convivem com a organização econômica. Surgiram, assim, as questões sociais e o Estado³ ampliou seu escopo de atuação para além dos meros direitos de proteção⁴.

O liberalismo econômico, sob a fundamentação de que o Estado interferia negativamente no equilíbrio, revelou grandes concentrações de capital⁵, retomando o apelo para o dirigismo estatal frente a grandes guerras e crises mundiais que se sucederam ao período extremamente livre do comércio. Nesse compasso, os direitos sociais prestacionais tem por objeto, por exemplo, a atividades do Estado diretamente vinculadas à destinação, distribuição (e redistribuição), apontando-se como uma dimensão economicamente relevante⁶, caminhando então em sintonia com a ordem econômica.

Uma das ferramentas para atuação do Estado na economia é a política fiscal. Em um paralelo com a digressão histórica acima, a tributação não se encerra somente na arrecadação para sustento do Estado, mas sim para a promoção das diretrizes constitucionalmente estabelecidas. Também não é novidade que o impacto da tributação sobre determinado fato jurídico tem o condão de alterar o comportamento esperado do contribuinte.

Se por um lado há a necessidade de recursos públicos para garantir a efetividade dos direitos fundamentais, a Constituição Federal de 1988 estabelece que o Estado exercerá funções de incentivo e planejamento, atuando como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174), pois certo é que:

³ A anterior ideologia que de um Estado como mero vigilante de uma economia que se autorregulava foi superada por um modelo estatal ativo e permanente nas realizações do campo econômico, com responsabilidades de condução e funcionamento das próprias forças econômicas. As constituições do México, em 1917, de Weimar e do Brasil em 1934 denotam a transformação ocorrida no século passado em direção a um estado mais interventor. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Op. cit.* Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2.

⁴ OLIVEIRA. *Op. Cit.*, p.113-114.

⁵ Sob a ótica dos mercados, é importante ressaltar que a competição – e conseqüente acumulação de capital, sob certo aspecto, revelador de falhas e desigualdades – tem origem muito anterior ao surgimento do mercado liberal. Na antiguidade grega e romana havia regulamentação de monopólios tendo em vista o bem comum. A importação de grãos em Ática, na Grécia – cidade com problemas de abastecimento de gêneros alimentícios – era regulada com a fixação de lucros e controle de estoque. Na idade média as corporações de ofício começam a delimitar regras de mercado e concorrência utilizadas até o presente. Como na Roma antiga, onde os monopólios de gêneros alimentícios eram concedidos pelo império aos particulares, com a fiscalização quanto ao abastecimento e abuso de preços FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 4 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. Para uma descrição completa da evolução da atuação do Estado na Economia, p. 35-87.

⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 285.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma atitude positiva onde a tributação será concebida como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia⁷.

A crescente complexidade das relações do Estado requer o uso efetivo e consciente dos diversos mecanismos que interagem nos múltiplos níveis de interação social.

1 EXTRAFISCALIDADE

Precipuamente, para compreensão da extrafiscalidade, de que forma a tributação pode trazer implicações para além da mera arrecadação de recursos, é necessário excluir do campo de análise a ideia de fiscalidade. Ou seja, se o componente fiscal é a forma como o Estado arrecada os tributos, o tributo extrafiscal é aquele que verifica o direcionamento de estímulos comportamentais para fins desejados pelo legislador. Representa, assim, em maior ou menor grau, uma espécie de intervenção do Estado na economia⁸ pelo ferramental tributário.

Em sentido amplo, como os fenômenos econômicos e financeiros não ocorrem paralelamente, se cruzam ou se superpõem⁹, toda realização tributária encerra a fiscalidade e a extrafiscalidade; os dois objetivos convivem, por vezes um predominando sobre o outro¹⁰. Alfredo Augusto Becker já sinalizava que a principal finalidade dos tributos que surgiriam pela progressiva transfiguração dos tributos tradicionais não seriam pensados com finalidade puramente fiscal ou extrafiscal, mas imaginados de modo consciente e desejado maior ou menor prevalência do fim proposto¹¹.

⁷ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção do meio ambiente equilibrado. In: BASSO, Ana Paula (Coord.) *Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas*. Curitiba: Juruá, 2013, p. 166.

⁸ BUFFON, Marciano. Tributação e Direitos Sociais: A extrafiscalidade como instrumento de efetividade. *Revista Brasileira de Direito, IMED*, vol. 8, n. 2, jul-dez-2012, p. 41-43.

⁹ BALEEIRO, *Op. Cit.*, p. 10.

¹⁰ CARVALHO, *Op. Cit.*, p. 241.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623-624.

Eros Roberto Grau refere que, perpassando a ordem econômica liberal, ocorre uma transformação no momento em que as precedentes ordens econômicas passam a instrumentalizar a implementação de políticas públicas. Devendo estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (art. 170 da Constituição Federal), a ordem econômica liberal é substituída pela ordem econômica intervencionista, possuindo três modalidades de intervenção: i) por absorção ou participação; ii) por direção; e iii) por indução¹².

Age o Estado, portanto, por absorção ou participação quando assume parte ou totalidade dos meios de produção de determinada atividade, intervindo *no* domínio econômico. Intervém *sobre* o domínio econômico quando exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório (direção), ou manipulando os instrumentos de intervenção com base no funcionamento do mercado (indução)¹³.

Na intervenção *sobre* o domínio econômico, a direção trará comandos cogentes de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes (inclusive estatais) naquele determinado mercado, diferentemente da indução cujas normas trazem estímulos ou desestímulos desejando que o agente econômico decida pelo caminho proposto pelo legislador¹⁴.

A extrafiscalidade¹⁵, assim, seria a *prerrogativa do Estado de se valer de normas tributárias com o fito de estimular ou desestimular comportamentos, mediante o fenômeno conhecido como indução¹⁶; um 'algo a mais' que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais¹⁷.*

¹² GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

¹³ GRAU, *Op. Cit.*, p. 148-149.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.*, p. 43.

¹⁵ Numa perspectiva prática, assevera Carrazza que “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24 ed. rev. ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 109, nota de rodapé 68.

¹⁶ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara Lima. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. *Boletim Científico – Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília, ano 11, vol. 39, jul-dez. 2012, p. 216.

¹⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário. *Interesse Público*, ano 7, no. 34, Porto Alegre: Notadez Informação, nov-dez 2005, p. 175.

Nesses dizeres, a norma tributária pode ser programada para prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas¹⁸, repercutindo através das finanças a conduta dos indivíduos. Pela ótica das finanças, frisa Aliomar Baleeiro:

Daí a ideia de utilizar-se o instrumental financeiro para provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar-se o desemprego, restaurar-se a prosperidade, proteger-se a indústria nacional, promover-se o desenvolvimento econômico ou a nivelção das fortunas ou corrigir-se a iniquidade na distribuição da renda nacional etc. A Ciência das Finanças, nesse caso, age como orientadora ou informante da Política Financeira, ou, simplesmente, da Política, para fins extrafiscais¹⁹.

Ocorre que o conceito apesar de ser tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico, exige uma reelaboração por parte da doutrina, tendo em vista que os ares de onipresença nos discursos sobre política pública, social ou econômica acabaram por enfraquecê-lo²⁰. O uso retórico da extrafiscalidade ultrapassou os limites constitucionalmente impostos e conduziu a arbitrariedades²¹.

2 ANÁLISE ECONÔMICA

Se é certo que a direção do Estado leva a alteração das escolhas do mercado e a tributação é uma ferramenta para a indução do comportamento, há que se conectar utilização da extrafiscalidade com os efeitos decorrentes dela. Como os efeitos não se dão somente no campo jurídico, é necessário dialogar com outros campos do conhecimento, tal como a política e economia.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 240.

¹⁹ BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 11.

²⁰ CALIENDO, Paulo. *Op. Cit. Extrafiscalidade Ambiental...* p. 166-167.

²¹ Conforme salientava Geraldo Ataliba: “Não pode a extrafiscalidade servir de inovação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade políticas e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório ao nosso regime constitucional. É, aliás, comum a invocação de pretextos tais como a necessidade de intervenção no domínio econômico, para tentar validar exações diversas de que são exemplos os *empréstimos* compulsórios – ao arrepio das instâncias inexcusáveis do regime constitucional”. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 168-169.

A forma de estudo da função extrafiscal dos tributos perpassa por uma análise para além do dogmatismo jurídico. Ao intervir na economia pela extrafiscalidade o Estado muitas vezes desconsidera efeitos nocivos e repercussões que extrapolam os objetivos pretendidos pelas políticas públicas. Importante, assim, buscar uma visão empírica para que a análise econômica desses efeitos seja conjugada ao espectro jurídico na tentativa de compreender e explicar as implicações das escolhas legislativas às condutas do mercado²². Estudar os efeitos extrafiscais da tributação e sua adequação ao ordenamento jurídico necessita claramente da avaliação do resultado econômico das escolhas efetuadas, seja no momento anterior, de justificação da indução no mercado, seja no momento posterior, de avaliação das escolhas tomadas pelos agentes econômicos.

Partindo dos pressupostos de que os sistemas econômico e tributário possuem coerência intersistemática (envolvendo a Política, Economia e o Direito), bem como o princípio da neutralidade fiscal, capacidade contributiva e justiça fiscal possuem lógica intra-sistêmica (como aberturas do sistema jurídico às informações do subsistema da economia), Paulo Caliendo trata da análise econômica do direito não somente como uma escola, mas um movimento que abrange diversas escolas que auxiliam a compreensão do fenômeno jurídico da tributação, desvelando aplicações práticas e seus limites²³.

Considerar a análise econômica do direito como uma abordagem permite observar por vários ângulos o fenômeno jurídico e econômico, evitando a simplificação metodológica, vez que o campo possui um “*grau mais difuso de postulados comuns*” ou “*heterogeneidade na agenda de pesquisa*”²⁴.

Dessa forma, conjugando análise econômica do direito e a extrafiscalidade é possível balizar os efeitos da norma quanto aos aspectos fundamentais em um campo para além da norma jurídica, ou seja, sobre as escolhas racionais, consequências, equilíbrio e eficiência no âmbito econômico.

Ressalta Cristiano Carvalho que a análise econômica do direito tem como premissa a ideia de que os indivíduos são racionais e, portanto, efetuam escolhas que buscam

²² GONÇALVES, Oksandro; VOSGERAU, Douglas. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*. 4 vol. 1 ed. Universidade Católica de Brasília, Jan-Jun-2013.

²³ A previsibilidade e segurança decorrentes de contratos e da propriedade não são apenas um reflexo do mercado, mas podem ser em certos casos elementos que criam um ‘ambiente institucional’ favorável a determinado processo econômico. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

²⁴ *Idem*, p. 16.

maximizar o interesse próprio, reagindo a incentivos²⁵. Suas escolhas também acarretam consequências, que em um ambiente de recursos escassos implicam em renúncias. Já a tendência de convivência pacífica do indivíduo direciona o conjunto de ações individuais ao equilíbrio. E a eficiência²⁶ diz respeito a uma melhor alocação de recursos²⁷.

Um dos pontos na qual a microeconomia auxilia para a avaliação é a capacidade de definir quais as condições necessárias na qual as decisões racionais dos consumidores e das empresas levam ao equilíbrio simultâneo dos mercados (mercado perfeitamente competitivo). Um mercado ótimo é aquele que possuirá as melhores escolhas racionais com a melhor eficiência na alocação dos recursos²⁸. As falhas de mercado²⁹ tentam ser prevenidas ou corrigidas, no caso, através do direito, por intermédio de normas que evitem a formação de monopólios ou cartéis lesivos, garantindo a previsibilidade e o cumprimento dos negócios e regulando os custos que não são refletidos nos bens de forma direta, mas que são transferidos para terceiros involuntariamente (externalidades)³⁰.

3 EXTRAFISCALIDADE E INTERVENÇÃO

De qualquer sorte, as falhas de mercado, sobretudo os elevados custos de transação, mostram que o estado sofre dos mesmos problemas quando é um ator no mercado. Assim, mesmo a atuação estatal no sentido de corrigir as falhas deve ser vista com resguardo: a uma pois os efeitos no mercado podem ocorrer ao inverso do esperado; a duas porque há que se respeitar os limites impostos pela Constituição Federal. Coase, criticando o

²⁵ CARVALHO, Cristiano. A Análise Econômica do Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: QUartier Latin, 2008.

²⁶ Não fazemos aqui uma visão *utilitarista* de que a eficiência suplantaria outros conceitos como *justiça* ou *equidade*. Como mencionado anteriormente, a análise econômica do direito, nessa visão, dialoga com a coerência intersistemática e lógica intra-sistêmica entre os sistemas econômico e tributário. Para uma abordagem explicativa, para além da *Escola de Chicago*, sobre o assunto ver SZTAJN, Rachel. Law and Economics. In: ZYLBERSTAJN, Decio; _____. (Orgs.) *Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

²⁷ CARVALHO, Cristiano. *Op. Cit.*

²⁸ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law & Economics*. 4 ed. Pearson, 2004, p. 43-44.

²⁹ Tais como: i) monopólios, que maximizam apenas os lucros em detrimento da eficiência na produção; ii) externalidades, que afetam terceiros não relacionados a transação; iii) elevados custos de transação, que tornem impraticável ou indesejável a atuação dos particulares no mercado, e iv) assimetria de informação, na qual um participante do mercado possui tanto mais informação a ponto de concorrer desigualmente com os outros.

³⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica... Op. cit.* p. 77.

modelo pigouviano de intervenção do estado na economia, referia que o governo poderia ser considerado uma super-firma, vez que é capaz de interferir no uso dos fatores de produção por meio de decisões administrativas. Porém, não funciona sem custos como qualquer outra empresa e não necessariamente traz melhores resultados do que o mercado³¹. Conforme assevera Luís Eduardo Schoueri:

Com efeito, além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, a norma tributária produz diversos efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor. Reconhecidas as normas tributárias indutoras, cabe ao jurista observar que a elas não se aplicam apenas os ditames constitucionais inseridos no capítulo da Ordem Tributária, mas igualmente sujeitam-se à Ordem Econômica da Constituição³².

Assim, antes de tecer comentários acerca dos princípios formais e materiais que regem a extrafiscalidade, justamente em razão de transbordar os campos do Direito, Economia e Política, cumpre referir que ela recebe uma proteção multidimensional. A definição dos fins, meios e técnicas utilizadas terão contato com os princípios relevantes. Figura então o princípio da subsidiariedade como diretriz geral e limite do uso dos mecanismos de regulação extrafiscal³³. Nos dizeres do professor Paulo Caliendo, o princípio justifica de forma mais clara a necessidade e adequação quanto à oportunidade e conveniência da administração na orientação de comportamentos privados. O princípio da subsidiariedade orienta quanto a conveniência, não tanto quanto a modulação normativa-aplicativa, estabelecendo uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação estatal com vistas ao interesse geral.³⁴

Enfatiza o autor que, mesmo não constituindo um princípio explícito ou claramente aceito no Direito Constitucional brasileiro, pode ser depreendido do texto constitucional, onde o artigo 173 ressalta que a exploração da atividade econômica pelo Estado somente será permitida quando necessária ou relevante, e o artigo 174 atesta uma intervenção meramente

³¹ COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*. v. 3. Oct. 1960, p. 17.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.) *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 1 ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 506.

³³ CALIENDO, Paulo. Limites Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. *Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2013, p. 187.

³⁴ *Op. Cit.* p. 183.

indicativa como agente normativo e regulador da atividade econômica. Como corolário lógico: i) não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, devendo ser prevista na legislação e possuindo relevância a suplantarem o caráter indicativo de intervenção na esfera privada; ii) a atuação por meios extrafiscais é acessória e auxiliar (subsidiária), sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional; iii) no caso de ponderação entre necessidade de atuação estatal e livre iniciativa, deve-se optar pela esfera privada de atuação dos agentes na Ordem Econômica³⁵.

No que toca aos limites formais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal, há vinculação direta ao princípio da segurança jurídica, da legalidade³⁶, anterioridade e anterioridade nonagesimal³⁷.

Já os limites materiais fundam-se no princípio da igualdade³⁸, proporcionalidade e capacidade contributiva.

A atividade indutora de comportamento pelo Estado, reveladora de interesse da sociedade, deve ser claramente controlada, pois há que se atentar para os efeitos desvantajosos para terceiros que não necessariamente exerceram qualquer escolha, mas estão fora do escopo de direção estatal, além do tema atravessar a questão concorrencial, de equilíbrio e correção de mercado³⁹.

4 COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio eletrônico não se diferencia dos mercados consolidados. Porém, como a *Internet* transformou a prática empresarial na relação com os atores da economia, rompendo barreiras e transformando mercados, o comércio eletrônico ainda está em fase de

³⁵ *Idem*, p. 186-187.

³⁶ Embora comporte exceções constitucionais, tais como os impostos sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações financeiras (IOF), importação (II) e exportação (IE).

³⁷ Também comportando exceções, conforme o art. 150 da CF.

³⁸ Sob o enfoque da igualdade, a escolha indutiva deve ser precedida por uma justificativa externa para tratamentos diferenciados. Nesse sentido um tratamento diferenciado deve possuir um fundamento para justificá-lo, sob pena de arbitrariedade. O critério deve ser adequado, pessoal e objetivo, Conforme, ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 413-414.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.*, p. 51.

ajustes com o chamado “mercado convencional”, cuja atuação estatal por vezes tem levado a uma justificação retórica para a interferência através de normas indutoras. Apesar do aviso de Manuel Castels de que *o que está a surgir não é uma economia dot.com, mas sim uma economia de rede dotada de um sistema nervoso electrónico*⁴⁰ há toda sorte de intervenção do Estado no ambiente virtual, muitas vezes desrespeitando os limites da extrafiscalidade.

4.1 ESTADOS UNIDOS

Conforme relata Schoueri, a indução por normas tributárias se confunde com a própria história dos Estados Unidos cuja primeira legislação de comércio aprovada pelo Congresso (*Tariff Act*) defendia a aplicação de tarifas alfandegárias às importações como estímulo à indústria e como resposta aos subsídios estrangeiros. Em razão do sistema federalista norte-americano, a repartição de competências prevê que a intervenção no domínio económico permanece, em regra com os estados (como exercício de poder de polícia), mas em alguns pontos, tais como a legislação comercial e normas tributárias⁴¹ acabaram contemplados pela União⁴².

Nos Estados Unidos vigora atualmente o *Internet Tax Freedom Act* (ITFA) que proíbe a imposição de novos tipos tributários aos fatos ocorridos por intermédio da rede mundial de computadores. Inspirados na ideia de que a informação deve ser acessível a todos, há a vedação quanto a instituição de tributos discriminatórios ou pelo acesso, ou seja, incidência de exação unicamente pelo fato ocorrer na *Internet*. Instituída em 1998, a moratória vigora, após sucessivas prorrogações, até 1º novembro de 2014⁴³.

⁴⁰ CASTELS, Manuel. *A galáxia Internet: Reflexões sobre Internet, Negócios e Sociedade*. Tradução de Rita Espanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 88.

⁴¹ Como por exemplo a tributação geral sobre o consumo: *sales and use tax*.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção económica*. *Op. cit.*, p. 116.

⁴³ O título 47, parágrafo 151 do U.S. Code referencia a publicação da moratória e as referidas prorrogações: Pub. L. 105–277, div. C, title XI, Oct. 21, 1998, 112 Stat. 2681–719, as amended by Pub. L. 107–75, § 2, Nov. 28, 2001, 115 Stat. 703; Pub. L. 108–435, §§ 2–6A, Dec. 3, 2004, 118 Stat. 2615–2618; Pub. L. 110–108, §§ 2–6, Oct. 31, 2007, 121 Stat. 1024–1026. 47 USC 151 U.S. Code. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/uscode/pdf/uscode47/lii_usc_TI_47_CH_5_SC_I_SE_151.pdf>. Acesso em 06/09/2014.

No tocante aos tributos sobre o consumo, há a imposição do *sales tax* e *use tax*⁴⁴. Cada estado possui normas específicas quanto ao tributo sobre o consumo; todavia, o *sales tax* é devido na compra de um produto dentro do estado do contribuinte. Em geral é retido pelo comerciante no ponto de venda e transferido ao Fisco, incidindo sobre bens tangíveis e sujeitos a isenções e graduados conforme as necessidades de cada ente federativo. O *use tax* é decorrente da compra de mercadoria ou prestação de serviço por contribuinte de estado diverso, de modo a planificar a imposição tributária de maneira uniforme entre os estados da federação. Via de regra, suas alíquotas são iguais a *sales tax*, sendo aplicáveis somente quando esta não é devida⁴⁵. Ocorre, assim, a ideia de tributação no destino.

Ocorre que a *use tax* possui problemas quanto a instrumentalidade no recolhimento do tributo. Simplificadamente, a obrigação de efetuar o recolhimento do tributo quando adquirido em estado diverso é do próprio contribuinte ao estado de seu domicílio; a norma que obriga o vendedor a reter o tributo no momento da aquisição somente é imponível se o comerciante possui presença física no estado de domicílio do adquirente, chamado de *Nexus*.

Por si só, a cobrança do *use tax* é dificultada por vários fatores. Como a cobrança do tributo não ocorre no momento da aquisição do produto, é comum que o contribuinte acabe deixando ao esquecimento a declaração ao Fisco de seu estado. Ainda, os estados de domicílio do contribuinte possuem pouco controle sobre a entrada de produtos adquiridos por consumidores em unidades federativas diversas. Some-se ao fato ainda a confiança dos estados na retenção dos tributos pelos comerciantes. De outro lado, para o vendedor, é praticamente impossível efetuar o controle da arrecadação quando confrontado com a possível competência tributária de mais de 7600 distritos, estados, municípios e distritos especiais⁴⁶.

⁴⁴ Inclusive, não é vedada a imposição de tributos adicionais pelas regiões ou municípios, a regra geral do *sales and use tax* compete à União, com a arrecadação destinada aos respectivos estados.

⁴⁵ SIMON, Steven John. Electronic Commerce: a taxing dilemma. *Informing Science*, vol. 5, n. 1, *Informing Science Institute*, 2002, p. 30. Disponível em: <<http://www.inform.nu/Articles/Vol5/v5n1p029-041.pdf>>. Acesso em: 02/05/2014.

⁴⁶ A preocupação com a questão da tributação sobre produtos destinados à outro estado tem origem na venda por carta e catálogos. A discussão pela Suprema Corte dos Estados Unidos quanto a jurisdição tributária contra empresa de outro estado da federação norte-americana data de 1945 (*International Shoe Co. v. Washington*), que determinava a necessidade de uma ligação mínima suficiente com o estado para o exercício de poder jurisdicional. No caso de vendas pelo correio (*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*, 1967), a Suprema Corte entendeu não haver contato necessário, uma vez que não haviam representantes, pontos de venda ou qualquer presença física. Todavia, garantiu a necessidade de observância de norma instrumental

Essa temática é recorrente no comércio eletrônico. A venda de produtos pela rede mundial de computadores em números espantosos fez com que as administrações estaduais passassem a requerer das empresas sediadas fora de sua jurisdição a retenção do tributo sobre o consumo. Sob a ótica da extrafiscalidade, na dificuldade de efetuar a fiscalização dos bens a serem tributados no destino às suas entidades federativas, compeliam as empresas a reter os tributos, ou fornecer os dados dos contribuintes para que fosse cobrado o tributo. Aqueles que não possuíam locais físicos no estado de destino da mercadoria simplesmente se negaram a cumprir a norma instrumental, tampouco a fornecer os dados dos consumidores aos fiscos estaduais. Os estados do Colorado e da Carolina do Norte tiveram suas normas que impunham a retenção do tributo sido rejeitadas judicialmente⁴⁷.

Um exemplo em termos de alteração de conduta na concorrência de mercado é o caso denominado de *Amazon Tax*. A empresa americana de venda de produtos pela *Internet Amazon.com* cresceu e teve como estratégia de mercado o comércio eletrônico por preços competitivos, o combate a cobrança do *use tax* quando aplicável e a localização dos centros de distribuição de acordo com as implicações tributárias favoráveis à empresa quanto a cobrança do *sales/use tax*⁴⁸. Com base na jurisprudência da Suprema Corte a empresa mantinha seus centros de distribuição em poucos estados na qual a tributação era mais favorável, efetuando a venda para todo o país. Após sofrer um revés no estado de Nova Iorque⁴⁹ e a iminência de imposição de legislações análogas em outros estados, a *Amazon.com* começou a alterar suas condutas, realizando acordo com estados e

quando as vendas pelo comerciante a consumidores de outro estado fossem decorrentes de estratégias de direcionamento das vendas àquele mercado. Apesar das indicações do caso anterior, em 1992 (*Quill v. North Dakota*) a Suprema Corte analisando o caso – que tratava do fornecimento de materiais de escritório a 3.000 clientes no estado da Dakota do Norte – sob a cláusula de comércio (U.S. Const. Art. 1, § 8.) entendeu que deve haver a necessidade de um “nexo substancial” (*nexus*) entre o estado de tributação e o vendedor remoto. Esse *nexus* requer uma presença física no estado de tributação antes que possa ser compelido a recolher os tributos. (*Burger King v. Rudzewicz*, 1985)WARD, Burke, T.; SIPIOR, Janice C.; MACGABHAM, Labhras. The E-Commerce Sales and Use Tax Controversy: Is the End Near?. *Information Systems Management*. N. 29. Taylor & Francis Group, 2012, p. 331.

⁴⁷ YANG, James G.S. The principle of Nexus in E-Commerce Tax. *International Journal of E-Business Reserach*, n. 8, v. 2. Apr.-Jun, 2012.

⁴⁸ WARD, *et. al. Op. cit.* p. 336.

⁴⁹ A empresa efetuava o pagamento de comissão por venda a grupos de leitores que mantinham em suas páginas eletrônicas *links* para o *site* da Amazon. No caso *Amazon.com LLC v. New York State Dept. Of Taxation and Finance* (2010) a *Appellate Division* reverteu a decisão inicial de rejeição da ação fundamentada no caso *Quill*, fazendo com que a Amazon recolhesse os tributos devidos durante a ação. Havia o entendimento que esse pagamento de comissão atendia o requisito do *nexus*. A legislação foi considerada adequada (constitucional) e replicada por outros estados a fim de garantir uma maior igualdade na competição entre o empresas com *nexus* e aquelas que operavam exclusivamente na internet, sem vínculo relevante a ponto de incidir a norma instrumental.

pulverizando seus centros de distribuição, mudando a estratégia de preços competitivos para um serviço personalizado de entrega rápida⁵⁰.

A par dos estudos iniciais sobre tributação no comércio eletrônico, ele não parece ser alimentado pela retirada do mercado das lojas de varejo. Ademais, como os custos de cumprimento das normas tributárias podem ser desproporcionalmente altos, gerando assimetria de informação e, portanto, criando problemas ao invés de corrigir falhas de mercado⁵¹, há mais pontos a serem levados em conta do que a possibilidade ou não de arrecadação através do comércio eletrônico de maneira diversa da forma presencial. Há, contudo, que garantir uma espécie de igualdade com os vendedores virtuais que possuem *nexus* com o estado. A análise multidimensional sobre os efeitos da extrafiscalidade auxiliam a responder a pertinência ou não de realizar uma imposição fiscal.

4.2 BRASIL

No Brasil, em um paralelo com o que ocorre nos Estados Unidos, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS envolvendo operação interestadual a não contribuinte⁵² é caracterizado pela cobrança na origem sobre a alíquota interna.

Com o aumento do comércio eletrônico e a concentração dos comerciantes em poucos estados, outras unidades da federação ratificaram o Protocolo Confaz 21/2011, exigindo a cobrança de diferencial de alíquota nas operações a consumidores finais nas vendas não presenciais, por *Internet*, *telemarketing*, ou *showroom*. A fundamentação do Protocolo considerava que a sistemática do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias de forma remota, e que o aumento dessa modalidade deslocou as operações comerciais de não contribuintes para local fora da jurisdição tributária local, desvirtuando o tributo⁵³. Retornar às virtudes do tributo significava, então, manter as operações comerciais

⁵⁰ WARD, *et. al. Op. cit.* p. 335-336.

⁵¹ GOOLSBEE, Autan; ZITTRAIN, Jonathan. Evaluating the costs and benefits of taxing internet commerce. *National Tax Journal*, vol. 52 ed. 3. p. 413-428, sep. 1999.

⁵² O ICMS, no caso sob enfoque, incide sobre a operação que causa a circulação da mercadoria, na qual o sujeito passivo é o produtor, industrial ou comerciante (Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 44-47). Quando ocorre a venda para contribuinte de ICMS na forma interestadual, parte do ICMS fica com o estado produtor (alíquota interna), parte com o estado de destino (alíquota interestadual). A venda interestadual para o consumidor final, não contribuinte do imposto, é sujeito apenas à alíquota interna (estado de origem).

⁵³ Conforme considerações do Protocolo 21/2011. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 20/09/2014.

no estado de destino (possuir estabelecimentos comerciais ou alterar a localização dos centros de distribuição, induzir os consumidores a realizarem a compra presencial).

Sob o aspecto da extrafiscalidade o fato do protocolo *trazer diversos 'considerandos' sobre as alterações de cenário do comércio convencional e da necessidade de alterações na repartição das receitas tributárias, o fato é que estes se cingem à seara econômica e política*⁵⁴. Obviamente, a normativa “ocasionará inúmeros contratempos aos contribuintes”, (...) pois “*caso os destinatários finais dos bens se deslocassem fisicamente às lojas, não ocorreria a tributação ora combatida, que, frise-se, é exclusiva das operações efetuadas pela internet, telemarketing ou via showroom*”⁵⁵. É nítido que, para além da mera arrecadação com a aquisição dos produtos por intermédio da *Internet*, o legislador deseja que a conduta do contribuinte seja alterada, pois a aquisição de um produto pelo canal eletrônico de uma empresa sediada no estado (operação interestadual) o adicional não seria cobrado. Logo, para o vendedor, a opção de evitar o diferencial de alíquota (e garantir um preço mais competitivo), passa pela instalação física naquele estado.

A recente decisão do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional⁵⁶ o referido Protocolo, rechaçando a argumentação de que o comércio eletrônico concentra renda em poucos estados produtores, pois há violação do artigo 155, § 2º, VII, b, da Constituição Federal. A tentativa de indução ao comércio interno dos estados ou o desejo de que as empresas venham a instalar seus centros de distribuição nos estados não pode ser realizado através desse manejo da extrafiscalidade.

CONCLUSÃO

A extrafiscalidade representa uma espécie de intervenção do Estado na economia, pois ao atuar no ambiente por intermédio de normas tributárias altera a conduta esperada dos agentes. A tributação (fiscalidade) e seus efeitos (extrafiscalidade) convivem, por vezes, um predominando sobre outro. A extrafiscalidade predomina quando o objetivo da imposição tributária não é a arrecadação, mas sim a alteração da conduta do contribuinte.

⁵⁴ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 193, out-2011. São Paulo: Dialética, p. 10.

⁵⁵ BARROS, Maurício. O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 193, out-2011. São Paulo: Dialética, p. 95-104.

⁵⁶ ADIs 4628 e 4713 e RE 680.089, cujo inteiro teor da decisão ainda não foi publicado.

Ao mesmo tempo em que a extrafiscalidade possui ares de universalidade, sendo utilizada como justificção para imposição de normas tributárias, teve seu conceito enfraquecido por muitas vezes ter sua aplicação ultrapassado os limites constitucionais.

Nesse contexto a análise econômica do direito auxilia na tentativa de compreender e explicar as implicações das escolhas legislativas às movimentações do mercado. A análise da extrafiscalidade pressupõe a interação com resultados econômicos decorrentes da política pública implementada. Os pontos de coerência entre política, economia e direito e os princípios de neutralidade e justiça fiscal e capacidade contributiva auxiliam na compreensão do fenômeno jurídico, evitando a simplificação metodológica e, no caso, o uso retórico da extrafiscalidade.

Reconhecidos os efeitos econômicos, não só a Ordem Tributária, mas também a Ordem Econômica, previstas na Constituição, serão requisitos à instituição de tributos com a finalidade extrafiscal. Trata-se de uma proteção multidimensional, sendo que o princípio da subsidiariedade atua como diretriz geral e limite do uso dos mecanismos de indução de comportamento. Como não há cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, a atuação por esse meio é auxiliar, devendo-se optar primariamente pela livre iniciativa ao invés da atuação estatal nos agentes da Ordem Econômica. Suas limitações formais são a segurança jurídica, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. Já os bloqueios materiais fundam-se na igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

No comércio eletrônico tem sido recorrente a noção de tributos com carga de extrafiscalidade mais elevada. Em termos gerais, o mundo virtual não só aumentou a possibilidade de novos mercados e negócios, mas também a criatividade quanto a novas imposições tributárias. Tanto no Brasil como nos Estados Unidos o comércio eletrônico tem sido utilizado como fundamento retórico para a imposição de tributos que tenham como justificção a alterar a conduta dos contribuintes. Todavia, a extrafiscalidade deve ser tratada com a proteção multidimensional que lhe é inerente – por envolver política, economia e direito – sendo acessória e auxiliar quanto a intervenção na Ordem Econômica.

Nos Estados Unidos, com a preocupação inicial em permitir o crescimento e o acesso da *Internet*, foi decretado uma moratória quanto a imposição de tributos. Sob outro giro, induziu o acesso ao ambiente virtual como forma de estímulo ao acesso e crescimento econômico. No caso *Amazon Tax*, o caráter indutivo das normas alterou a conduta da

empresa em vista de uma igualdade material. Optar por exercer uma tributação maior ou menor no ambiente virtual pode alterar, além do crescimento de acesso e mercado, decisão de compra e informações para decisão empresarial e consumo, denotando o caráter multifacetado da extrafiscalidade e do comércio eletrônico.

No Brasil, sob a alegação de um desvirtuamento do comércio convencional houve a tentativa de alterar o comportamento dos contribuintes quanto à aquisição de mercadorias através de operações interestaduais. Atentando contra os limites formais e materiais, a norma tributária foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS:

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades.** *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 193. São Paulo: Dialética, p. 7-12, out-2011.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças.** 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARROS, Maurício. **O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011.** *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 193 São Paulo: Dialética, p. 93-111, out-2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Direitos Sociais: A extrafiscalidade como instrumento de efetividade.** *Revista Brasileira de Direito, IMED*, vol. 8, n. 2, p. 38-68, jul-dez-2012.

BURCKHARDT, Jacob. **O Estado como obra de arte.** Tradução de Sergio Tellaroli. 1 ed. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2012.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção do meio ambiente equilibrado.** In: BASSO, Ana Paula (Coord.) *Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas.* Curitiba: Juruá, 2013.

_____. **Limites Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal.** *Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC.* P. 171-206, Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24 ed. rev. ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **ICMS,** 16 ed. revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário.** In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTELS, Manuel. **A galáxia Internet: Reflexões sobre Internet, Negócios e Sociedade.** Tradução de Rita Espanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

COASE, Ronald H. **The Problem of Social Cost.** *Journal of Law and Economics.* v. 3. p. 1-44, Oct. 1960.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & Economics.** 4 ed. Pearson, 2004.

FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste.** 4 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

GONÇALVES, Oksandro; VOSGERAU, Douglas. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito.** *Economic Analysis of Law Review.* 4 vol. 1 ed., p. 79-102, Brasília: Universidade Católica de Brasília, Jan-Jun-2013.

GOOLSBEE, Autan; ZITTRAIN, Jonathan. **Evaluating the costs and benefits of taxing internet commerce.** *National Tax Journal,* vol. 52 ed. 3. p. 413-428, sep. 1999.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário.** *Interesse Público,* ano 7, no. 34, p. 175-200, Porto Alegre: Notadez Informação, nov-dez 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988,** 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

KISSA-SCHULZE, Karina. **The future of e-mail taxation in the wake of the expiration of the ITFA.** *American Business Law Journal.* Vol. 51, 2 ed., p. 315-363, Summer, 2014.

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara Lima. **A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro.** *Boletim Científico – Escola Superior do Ministério Público da União,* Brasília, ano 11, vol. 39, p. 215-236 jul-dez. 2012.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. **A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável.** *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário.* n. 6. Porto Alegre: FESDT, jul-dez. 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional.** 11 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência.** In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.) *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte.* 1 ed. São Paulo: IOB, 2010.

SIMON, Steven John. **Electronic Commerce: a taxing dilemma.** *Informing Science*, vol. 5, n. 1, *Informing Science Institute*, 2002. Disponível em: <<http://www.inform.nu/Articles/Vol5/v5n1p029-041.pdf>>. Acesso em: 02/05/2014.

WARD, Burke, T.; SIPIOR, Janice C.; MACGABHAM, Labhras. **The E-Commerce Sales and Use Tax Controversy: Is the End Near?** *Information Systems Management.* N. 29, p. 331 – 337, Taylor & Francis Group, 2012.

YANG, James G.S. **The principle of Nexus in E-Commerce Tax.** *International Journal of E-Business Reserach*, n. 8, v. 2. p. 33-48, Apr.-Jun, 2012.