

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 9 | n. 3 | setembro/dezembro 2018 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | www.pucpr.br/direitoeconomico

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



Tributação sustentável no *e-commerce*: com ênfase no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

*Sustainable taxation in e-commerce: with emphasis on the Tax
on the Circulation of Goods and Services*

Magno Federici Gomes*

Escola Superior Dom Helder Câmara (Brasil)
federici@pucminas.br

Maria Cecília Marques Soares**

Faculdade Getúlio Vargas (Brasil)
mcecilia.marques@dornemarques.adv.br

Recebido: 26/01/2018
Received: 01/26/2018

Aprovado: 11/02/2018
Approved: 02/11/2018

Como citar este artigo/*How to cite this article*: GOMES, M. F.; SOARES, M. C. M. Tributação sustentável no *e-commerce*: com ênfase no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 271-302, set./dez. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i3.23464.

* Professor do Mestrado Acadêmico em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável na Escola Superior Dom Helder Câmara (Belo Horizonte – MG, Brasil). Professor Adjunto da PUC Minas. Doutor em Direito e Mestre em Direito Processual, pela Universidad de Deusto-Espanha (Bolsa da Cátedra UNESCO e do Gobierno Vasco-Espanha). Mestre em Educação pela PUC Minas. E-mail: federici@pucminas.br.

** Pós-graduanda em Direito Tributário pela Faculdade Getúlio Vargas (São Paulo – SP, Brasil). Graduada em Direito pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Pós-graduada em Sistema de Gestão Integrada pelo Instituto de Pós-Graduação do Brasil. Especialista em Audiologia pela Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais. E-mail: mcecilia.marques@dornemarques.adv.br.

Resumo

Trata-se de estudo que verificou a aplicação da distribuição das receitas tributárias antes e após a Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, considerando a análise da divisão da tributação no e-commerce. Dessa forma, a pergunta que se fez foi: Como analisar a redefinição das receitas tributárias que foi implementada pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, levando-se em consideração o e-commerce sustentável? O Objetivo geral é analisar a tributação no e-commerce e as suas implicações na sustentabilidade para o desenvolvimento local. O tema abordado classifica-se como qualitativo, sendo a técnica de abordagem a indutiva, a partir de uma metodologia teórico-documental e exploratória. Conclui-se que a nova sistemática de cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para consumidor final não contribuinte do imposto, introduzida pela EC nº 87/2015, implica em um desenvolvimento sustentável positivo, embora seja necessário observar algumas considerações que implicam diretamente na análise da mudança de arrecadação do tributo.

Palavras-chave: E-commerce; Sustentabilidade; Tributação; ICMS; Direito tributário.

Abstract

This article is a study that verified the application of tax revenues distribution before and after the Constitutional Amendment (CA) nº 87/2015, considering the division of taxation analysis on ecommerce. Thus, the question made was: How to analyse the tax revenues redefinition implemented by the Constitutional Amendment (CA) nº 87/2015, taking into consideration the sustainable e-commerce? The overall objective is to analyse taxation on e-commerce and its implications on sustainability for local development. The topic discussed was classified as qualitative, being the approach technique inductive, from a documentary-theoretical and exploratory methodology. It has been concluded that the new Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) billing system for final consumer not contributor of the tax, introduced by the CA nº 87/2015, implies a positive sustainable development, although it is necessary to observe some considerations that imply directly in the analysis of the tax collection change.

Keywords: E-commerce; Sustainability; Taxation; ICMS; Tax Law.

Sumário

1. Introdução. 2. Sustentabilidade. 2.1 Dimensões da sustentabilidade. 2.2 A extrafiscalidade e a sustentabilidade. 3. E-commerce. 3.1 Tributação no e-commerce. 3.2 A "nova" regra de cobrança do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. 4. Discussão. 5. Considerações finais. Referências.

1. Introdução

O considerável aumento das negociações via internet, por meio do *e-commerce*, em virtude do processo de globalização, faz crescer a necessidade de uma nova redefinição sobre as receitas tributárias entre os Estados membros, principalmente em relação à venda interestadual a consumidor final, sendo certo que ele, a priori, não é contribuinte do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Nesse sentido, impende observar que a Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015 trouxe uma nova sistemática de cobrança do ICMS ao abordar sua incidência nas operações onde está presente o consumidor final não contribuinte desse imposto, localizado em Estado diverso do de origem da operação que ensejou a circulação da mercadoria.

Nessa perspectiva, busca-se compreender as implicações econômicas, sociais e ambientais que a complexidade do sistema tributário traz para a vida dos contribuintes desse tributo e para a sociedade. Todavia, não basta apenas caminhar pelas questões tributárias no *e-commerce* para compreender essas implicações. Mais que isso, é importante compreendê-lo através da sustentabilidade em todas as suas dimensões.

Perquirir sobre a sustentabilidade nas suas diversas dimensões, possibilita visualizar quais são os prováveis impactos da tributação envolvendo as transações comerciais eletrônicas e sua relação nos aspectos social, ecológico, político-jurídico e econômico, o que gera não só efeitos para a economia e para o Direito Tributário, mas, de forma geral, para sociedade atual e futura, na medida em que condiciona o seu progresso ao bem-estar intergeracional. Assim, desperta uma consciência da importância de um desenvolvimento pautado na sustentabilidade, para que seja garantida a qualidade de vida. Mister é, portanto, analisar o tema proposto, visando a aplicação da Constituição da República de 1988 (CR/1988) e das normas legais que envolvem o objeto de pesquisa.

Dessa forma, propõe-se, no presente estudo, a responder a seguinte questão: como analisar a redefinição das receitas tributárias que foi implementada pela EC nº 87/2015, levando-se em consideração o *e-commerce* sustentável?

Nessa perspectiva, a hipótese a ser analisada é se a aplicação da distribuição das receitas tributárias, antes e após a EC nº 87/2015, leva em consideração a participação da tributação no e-commerce com o propósito de efetivar políticas públicas sustentáveis, bem como incrementar o desenvolvimento social, econômico e ecológico locais.

Quanto à metodologia, a pesquisa classifica-se como qualitativa, tendo em vista que possibilita a compreensão dos fenômenos sociais, por meio da sua exploração mais profunda. Sobre a técnica de abordagem e o método, a investigação possui a forma indutiva e se caracteriza como teórico-documental e jurídico propositivo, na medida em que se busca maior familiaridade com o problema e, por fim, propõe a efetivação de políticas públicas e fiscais sustentáveis para o e-commerce. No que tange aos instrumentos de coleta de dados, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, com consulta a leis, doutrina e jurisprudência. Empregaram-se como marcos teóricos dois autores: Freitas (2016), para debater questões relativas à sustentabilidade, e Carrazza (2009), para discutir os pontos referentes à tributação.

A título de mapeamento deste artigo, diante do aumento nas transações comerciais não presenciais, foi necessário, por meio da EC nº 87/2015, redefinir as receitas tributárias entre os Entes da Federação, consolidando várias discussões sobre o objeto de estudo. Ademais, torna-se valioso envolver a sustentabilidade como valor constitucional, para compreender os impactos que a tributação do comércio eletrônico está causando.

2. Sustentabilidade

Denominada como princípio constitucional, a sustentabilidade não possui mais o conceito restrito que outrora possuía. Desde os anos 80, o desenvolvimento sustentável ganhou notória repercussão entre os países, mas somente em 1987, com a apresentação e posterior publicação do Relatório Brundtland, também conhecido como Relatório "Nosso Futuro Comum", que o desenvolvimento sustentável ganhou forma, definindo-se como sendo "aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades" (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1991, p. 46).

É importante enfatizar que, por ser um termo com “alto grau de generalização” (COELHO; MELLO, 2011, p. 13), faz com que o conceito de desenvolvimento sustentável seja, de alguma forma, implementado para favorecer tanto as presentes quanto as futuras gerações. Observa-se, no entanto, a evolução do conceito de desenvolvimento sustentável, uma vez que o desenvolvimento humano depende da satisfação de suas necessidades e aspirações, o que favorece mudanças constantes envolvendo a relação do homem com o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nessa perspectiva, verifica-se na literatura discussões conceituais sobre o tema, todavia, para a presente pesquisa, ter-se-á o desenvolvimento sustentável como sinônimo de sustentabilidade, uma vez que nos dizeres de Coelho e Mello:

[...] a razão de ser do processo de desenvolvimento significa advogar um **novo estilo de desenvolvimento que seja ambientalmente sustentável** no acesso e no uso dos recursos naturais e na preservação da biodiversidade; socialmente sustentável na redução da pobreza e das desigualdades sociais e promotor da justiça e da equidade; culturalmente sustentável na conservação do sistema de valores, práticas e símbolos de identidade que, apesar de sua evolução e reatualização permanentes, determinam a integração nacional através dos tempos; politicamente sustentável ao aprofundar a democracia e garantir o acesso e a participação de todos nas decisões de ordem pública (COELHO; MELLO, 2011, p. 13, grifo próprio).

Com efeito, importa saber que a sustentabilidade reúne todos os critérios necessários para favorecer uma abordagem integrada para uma visão multidimensional. Entretanto, é necessário desvinculá-la do plano do discurso para ganhar efetividade como “normas jurídicas contempladas no ordenamento jurídico brasileiro” (COELHO; MELLO, 2011, p. 14).

No que tange ao sistema jurídico brasileiro, Almeida e Araújo (2013, p. 20-30) dissertam sobre as limitações do princípio do desenvolvimento sustentável, abordando a presença de normatização tanto em âmbito constitucional quanto infraconstitucional, o que demonstra sua relevância. Ao discorrer sobre a sustentabilidade, as autoras informam que este é um princípio garantido pela CR/1988, uma vez que é um direito e garantia assegurado ao ser humano. Assim, aduzem que:

o Princípio do Direito ao Desenvolvimento Sustentável no Brasil foi inserido na Constituição de 1988 sob o prisma da dualidade direito versus dever, pois se, por um lado, é visto como direito a garantia de se desenvolver e usufruir de um planeta plenamente habitável, há, por outro lado, o dever de as pessoas, a sociedade e o Estado agirem de forma a considerar os recursos naturais escassos e esgotáveis (ALMEIRA; ARAÚJO, 2013, p. 21).

A CR/1988 traz, em seu bojo, várias passagens que garantem a proteção do ser humano por meio do princípio da sustentabilidade. Pode-se citar o art. 3º, inciso III, o qual determina que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a mitigação das desigualdades sociais e regionais, e o art. 225, que "garante a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações" (BRASIL, 1988).

Mais que uma possibilidade de proteger e assegurar o bem-estar das gerações futuras, atendendo às necessidades físicas e psíquicas dos seres vivos presentes, atualmente, a sustentabilidade trilha uma nova perspectiva além de sua tríade, isto é, a dimensão social, econômica e ambiental.

Freitas (2016, p. 43) vivificou o tema trazendo um inovador e amplo conceito de sustentabilidade, mais especificamente, o princípio da sustentabilidade. Segundo seus relatos, é necessário deixar de lado os conceitos antiquados e, assim, quebrar o paradigma a partir de uma importante mudança de mentalidade, fortalecendo um novo estilo de vida.

Atualmente, as necessidades, as tecnologias e as organizações sociais não são mais como eram. Portanto, a sustentabilidade deve acompanhar o desenvolvimento global, ganhando contornos mais concretos e efetivos.

Certo é que, para assegurar a efetiva interação do ser humano com o meio ambiente, é necessário que a proposta de transformação do estilo de vida seja fortalecida, razão pela qual Freitas (2016, p. 53) se debruça em quatro premissas que favorecem o reconhecimento do princípio da sustentabilidade.

As feições multidimensionais, uma de suas premissas, ganham ênfase nesse trabalho, já que, além do tripé consagrado das dimensões econômica, ambiental e social, o autor amplia o conceito, propondo o acréscimo da dimensão jurídico-política e ética (FREITAS, 2016, p. 53-67).

Ao tecer uma retrospectiva comparativa, Ferreira e Soares (2015, p. 82) corroboram com esse entendimento ao afirmarem que a sustentabilidade deve ser vista de forma multidimensional, já que não há apenas vinculação à durabilidade dos ecossistemas, e sim, a partir de uma ideia mais rica, há um estado de mudança, um novo modo de estilo de vida em todos os seus aspectos.

Ter uma visão sustentável é mais que gerir recursos naturais, já que a sustentabilidade “apresenta novas ressignificações para abranger novos contornos jurídicos” (GOMES; SANTOS, 2016a, p. 835), como, também, devem ser considerados os problemas sociais como um todo, analisando as individualidades e como elas se inter-relacionam. Assim, para os limites dessa pesquisa, enfatizam-se as dimensões ambiental, social, econômica e jurídico-política.

2.1 Dimensões da sustentabilidade

Registra-se a ideia de que a sustentabilidade está diretamente relacionada ao desenvolvimento material e imaterial, no sentido de não estar ligada à mera satisfação das necessidades básicas. Por isso, deve-se ter um olhar de forma a englobar não apenas a leitura clássica do tripé social, econômico e ambiental, mas, de toda sorte, exercer uma releitura ampliada da sustentabilidade (FREITAS, 2016, p. 59).

E assim corroboram Almeida e Araújo (2013, p. 28) ao aduzirem que é necessária uma visão holística, no sentido de aprofundar o pensamento para que seja possível vislumbrar a metamorfose do modelo atual da civilização.

Nesse sentido, Gomes e Santos (2016b, p. 11-13) desenvolvem um pensamento crítico ao associar a importância dessas dimensões para a inclusão do conceito de sustentabilidade na normatização infraconstitucional brasileira. Concluem, afirmando que o desenvolvimento sustentável ingressou na legislação brasileira após “lapso temporal” entre a CR/1988 e a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (RIO-92).

Dessa forma, descrevem, didaticamente e temporalmente, o caminho da inclusão da sustentabilidade na legislação infraconstitucional, demonstrando a regulamentação da sustentabilidade nas diversas áreas que envolvem políticas públicas, o que implica em uma análise atenta da sustentabilidade, diante da sua importância no âmbito legal.

Cediço é que esse novo conceito de desenvolvimento sustentável dá a entender que novas possibilidades deverão ser enfrentadas com o decorrer dos anos, tendo em vista a mutabilidade das sociedades, fazendo com que novos conceitos envolvendo a sustentabilidade surjam, bem como a possibilidade de ampliação das dimensões sustentáveis discutidas até os dias de hoje.

Além das considerações das dimensões econômica, social e ambiental, a sustentabilidade também deve ter uma visão jurídico-política, ético-cultural e espacial. Entretanto, busca-se, na presente pesquisa, abordar apenas os pilares social, econômico, ambiental e jurídico-político.

Pensar a dimensão social da sustentabilidade implica em compreender que, para o desenvolvimento ocorrer de forma salutar, não pode haver a exclusão dos seres vivos de forma contrária à equidade, isso quer dizer, ir ao encontro à criação de uma civilização menos medíocre e miserável, possibilitando maior igualdade na distribuição de riquezas.

Convém notar que, para Freitas (2016, p. 63), a dimensão social da sustentabilidade conserva-se em direitos fundamentais sociais, uma vez que é prescindível possibilitar a todas as pessoas “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” (BRASIL, 1988).

Mister se faz ressaltar que, para produzir bem-estar, é necessário que subsista uma sociedade justa, apta a implementar a equidade intergeracional, bem como maximizar potencialidades humanas através de condições propícias à educação de qualidade e um desenvolvimento direcionado à sobrevivência a longo prazo, viabilizando a dignidade e respeito ao próximo (FREITAS, 2016, p. 63-64).

Assinala-se, ainda, quanto à dimensão econômica da sustentabilidade, nos dizeres de Almeida e Araújo (2016, p. 28), que se deve possibilitar que os recursos e investimentos públicos sejam usados e alocados de forma eficiente viabilizando uma rentabilidade em caráter macrossocial. Nesse sentido, aduz Freitas que:

[...] a sustentabilidade econômica tem a ver, negativamente falando, com a situação grega, cuja falta de cuidado regulatório, transparência e de responsabilidade fiscal mostrou-se emblemática sinalização dos perigos da navegação dos pressupostos econômicos do desenvolvimento durável (FREITAS, 2016, p. 71).

Como se depreende, não se pode ignorar a relação entre a economia e a sustentabilidade, uma vez que a sustentabilidade econômica desenvolve um raciocínio econômico na medida em que regula os investimentos públicos e privados a fim de usá-los de forma eficiente diante de um mercado aquecido (MENDES, 2009, p. 53). Portanto, é importante que crescimento econômico e eficiência produtiva sejam harmônicos, dando congruência à dimensão ambiental¹.

Convém ponderar que a sustentabilidade gera uma nova economia, no sentido de visar conexão entre eficiência e equidade intra e intergeracional, como também, viabilizar que exista superação de obstáculos para o desperdício, e, por fim, guardar regulação de mercado para que ocorra de forma a permitir que a eficiência se subordine à eficácia (FREITAS, 2016, p. 72).

A dimensão jurídico-política da sustentabilidade induz a tutela dos direitos e deveres das gerações presentes e futuras, já que encontra razão no reconhecimento constitucional de que todos são titulares de cidadania ambiental. Ademais, age de forma a limitar o poder estatal na medida em que proíbe qualquer tipo de violência e crueldade contra os seres vivos. Supõe, portanto, “uma nova hermenêutica das relações jurídicas em geral” (FREITAS, 2016, p. 73).

Em síntese, ao tratar dessa dimensão, busca-se na vinculação da norma à proteção dos direitos, a verdadeira qualidade de vida das presentes e futuras gerações, como se observa ao proteger um direito ao meio ambiente limpo, direito à boa administração pública, direito à moradia digna, dentre outras garantias tuteladas pela CR/1988. Em síntese, a

¹ Todas as dimensões devem coexistir entre si, sem qualquer preponderância. Para aprofundamentos e analisar um caso concreto, ver: BIZAWU; GOMES, 2016, p. 18-21.

dimensão jurídico-política da sustentabilidade pugna pela implementação dos direitos fundamentais².

Por fim, esta talvez seja a mais discutida de todas as dimensões, tendo em vista seu caráter global, bem como por ter um capítulo na CR/1988 sobre o meio ambiente. A dimensão ambiental ou ecológica da sustentabilidade traz em seu bojo o direito a um ambiente limpo e saudável, tanto para as gerações presentes quanto para as gerações futuras.

Trata-se, portanto, de dimensão de grande relevância, pois, de alguma forma, está contida em todas as outras dimensões tratadas neste capítulo, já que a degradação ambiental pode invalidar a vida dos seres vivos.

Com efeito, deve-se buscar o progresso quanto à biodiversidade, para que seja preservada sua riqueza a fim de manter a qualidade de vida dos seres vivos. Dessa forma, deve-se preservar os recursos naturais na produção de recursos renováveis e na limitação de uso dos recursos não-renováveis; limitar o consumo de combustíveis fósseis e de outros recursos esgotáveis ou ambientalmente prejudiciais, substituindo-os por recursos renováveis e inofensivos; reduzir o volume de resíduos e de poluição, por meio de conservação e reciclagem; autolimitar o consumo material; utilizar tecnologias limpas; definir as regras para proteção ambiental, dentre outras medidas que não podem permanecer inertes (MENDES, 2009, p. 52-53).

Diante da conectividade inerente dos seres vivos e das coisas, pode-se concluir que há a necessidade do diálogo entre essas diversas dimensões, pois se “entrelaçam e se constituem mutuamente” (FREITAS, 2016, p. 77), sendo que uma dimensão não poderá eliminar a outra, mas, todavia, devem se somar para acompanhar o desenvolvimento social e econômico presentes nas civilizações atuais.

2.2 A extrafiscalidade e a sustentabilidade

Os tributos são, a princípio, eminentemente fiscais, tendo em vista a finalidade de arrecadação de recursos para sustentar as atividades do Estado. Todavia, os tributos podem ter outra função, como a extrafiscal. Lukic descreve que “[...] a extrafiscalidade é a utilização da tributação para fins diversos ao da simples arrecadação de dinheiro ao poder público. Trata-se de uma maneira para se inibir ou incentivar a prática de determinados comportamentos [...]” (LUKIC, 2015, p. 200).

² Para aprofundamentos, ver: GOMES; FERREIRA, 2017, p. 93-111.

Assim, por meio da tributação extrafiscal, o Poder Público pode, aumentando ou diminuindo o valor das alíquotas ou bases de cálculos dos tributos, incentivar determinadas práticas ou afastar outras. Sobre esse assunto, Coelho e Costa (2014, p. 40) acrescentam que há “[...] duas modalidades fundamentais da extrafiscalidade que os tributos podem ostentar, quais sejam, a oneração e a desoneração, que se valem de normas indutivas de caráter negativo e positivo, respectivamente”. Reiteram os autores que a tributação extrafiscal não tem o condão de tributação punitiva, uma vez que não pretende inibir um ato que a lei proíbe. Pelo contrário, ao permitir a uma pessoa que polui menos, menor carga fiscal, por meio de benefício fiscal, por exemplo, não implica em tornar ilícito quem polui mais, apenas o torna mais oneroso financeiramente (COELHO; COSTA, 2014, p. 41).

Mister se faz ressaltar que a extrafiscalidade ecoa na tutela do meio ambiente através da intervenção do domínio econômico, conforme art. 170, inciso VI, da CR/1988. A CR/1988 estabelece que um dos princípios gerais da atividade econômica é a defesa do meio ambiente, de forma a assegurar uma existência digna às pessoas humanas.

Nesse sentido, Vanderson e Fernandes (2015, p. 146-163) afirmam que, apesar do tributo ser uma forma de arrecadação para custeio das despesas públicas, o Estado contemporâneo detém, através da extrafiscalidade, uma nova forma de intervenção estatal no meio social e na economia privada, fazendo com que as sociedades tenham decisões e atitudes que vão ao encontro dos interesses do Estado.

No plano ambiental, pode-se dizer que a extrafiscalidade está contida na tributação ambiental, tendo em vista que, mais que uma atividade arrecadadora, os tributos ambientais se consolidam na tentativa de construir ações omissivas ou comissivas para viabilizar a proteção do patrimônio natural. Nesse ponto, Coelho e Costa afirmam que “a extrafiscalidade constitui instrumento de intervenção no domínio econômico por indução, negativa ou positiva, mediante oneração ou desoneração tributária, no sentido de inibir práticas nocivas ao patrimônio ambiental ou fomentar condutas que o prescrevem” (COELHO; COSTA, 2014, p. 40).

Nesse sentido, afirma Machado (2015, p. 372-373) que a concessão de incentivos fiscais com o intuito de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais apenas será constitucional, se for concedida por Estados pobres, concretizando, assim, o princípio constitucional. Assim, o autor aduz:

[...] propósito de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades socioeconômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional (MACHADO, 2015, p. 372).

A partir desse raciocínio, é bem verdade que, além de ser justa a estimulação pelo fisco de condutas conscientes, é, também, lícito utilizar o tributo como meio de moldar condutas em diferentes âmbitos, quais sejam, sociais, econômicos e políticos. Tais condutas importam, além da defesa do meio ambiente, como, por exemplo, a sua proteção “de modo a inibir, aos agentes econômicos, escolhas econômicas ambientalmente indesejáveis ou incentivar aquelas que sejam desejáveis” (CORTEZ, 2016, internet)³.

Com efeito, o ICMS é um importante tributo de arrecadação fiscal, todavia, observa-se grande potencial capaz de provocar positivos impactos ao meio ambiente. Ao pensar nos produtos eletroeletrônicos, nota-se que, a partir da conscientização do impacto causado ao meio ambiente pelo lixo eletrônico, pode-se estimular o uso de aparelhos não poluentes ou a redução do consumo.

Assim, é razoável que essa conscientização surja através de políticas públicas, no sentido de viabilizar programas para que os entes públicos possam, por meio de benefícios aos contribuintes e responsáveis da exação, suportar alíquotas mais elevadas ou de menor incidência, de acordo com suas condutas, prejudiciais ou não, ao meio ambiente como um todo. Nesse aspecto, Souza aduz que:

[...] é plenamente justificável pelas disposições constitucionais que o produto elaborado sem impacto para o meio ambiente goze de benefícios fiscais induzindo seu consumo e utilização em larga escala, prestigiando-se as condutas ecologicamente equilibradas. [...] acreditamos que o ICMS sobre operações mercantis, distinguindo os produtos que não provocam impacto ambiental, quer no seu processo produtivo, quer na sua comercialização/transporte ou no seu consumo final, pode ser utilizado como instrumento de alcance de um meio ambiente ecologicamente

³ Para aprofundamento no princípio da capacidade contributiva, justiça tributária e tributos extrafiscais ambientais, ver: RABBANI, 2017, p. 213-215.

equilibrado, pela aplicação do princípio da essencialidade (SOUZA, 2009, p. 168-169).

A CR/1988, em seu art. 155, inciso III, prescreve que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988). Em razão disso, poderá existir uma distinção entre as cargas tributárias diante das diferentes mercadorias e serviços. Nessa esteira, em razão da essencialidade de uma mercadoria, poderão ser concedidas reduções de base de cálculo, distinções de alíquotas, critérios outorgados, dentre outros incentivos fiscais (PAULSEN; MELO, 2016, p. 351-352).

Por conseguinte, pode-se dizer que a essencialidade prevista no ICMS favorece uma política tributária direcionada a oportunizar atividades econômicas distintas, como por exemplo, na instituição de diferentes alíquotas na busca da sustentabilidade. Nesse diapasão, “é inovando na inserção de critérios ecológicos para o cálculo dos impostos que o Brasil pode se firmar como referência em políticas ambientais e servir de exemplo para outras nações” (COELHO; CASTRO, 2014, p. 33).

Nesse compasso, conclui-se que o ICMS é seletivo por natureza, uma vez que, apesar da CR/1988 prescrever, em sua essência, que o ICMS “poderá ser seletivo” (BRASIL, 1988), essa é uma imposição ou dever que não se pode furta. Portanto, é imperioso que o Poder Público, em âmbito legislativo, observe esse mandamento diante da incidência desse tributo, uma vez que é um importante instrumento para extrafiscalidade.

3. E-Commerce

O *e-commerce*, assim como qualquer comércio de varejo em geral, é regulado pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC) e, ainda, em complementação, pelo Decreto nº 7.962/2013, que regulamenta questões específicas inerentes às peculiaridades do comércio eletrônico.

Convém notar, outrossim, que o *e-commerce*, também conhecido como comércio eletrônico, é uma negociação comercial não presencial feita com a ajuda da internet, por meio de dispositivos eletrônicos como, por exemplo, os computadores. Lima, de modo mais amplo, compreende que:

por comércio eletrônico entendem-se todas as relações negociais que são realizadas tendo como instrumento o computador. Tais relações podem

se dar via fac-símile, telefone ou videofone; correio eletrônico; interação de uma pessoa com um banco de dados programado para receber pedidos de compra; ou interação de dois computadores programados para contratarem sem a interferência humana. Em sentido lato, considera-se comércio eletrônico como todas as transações comerciais efetuadas eletronicamente, com o objetivo de melhorar a eficiência e a efetividade do mercado e dos processos comerciais. Este conceito engloba a venda à distância e a venda realizada por máquinas (LIMA, 2008, p. 56).

Mister se faz ressaltar que o e-commerce possibilitou transformações comerciais diferentes do padrão comercial, no qual observa-se a fixidez dos estabelecimentos para a "diversificação socioespacial dos mercados" (FRANCO, 2000, p. 13).

Oliveira e Miguel (2011, p. 65) afirmam, ainda, que "no Brasil o uso da comunicação eletrônica e digital aplicada aos negócios tem ganhado considerável destaque, sendo determinante para o aumento do faturamento das empresas". Diante dessa perspectiva, o relevante aumento das negociações via internet trouxe uma nova discussão em relação à tributação.

Como se depreende, o comércio eletrônico ganha destaque no Brasil, principalmente, quando o assunto é a tributação que envolve a venda de produtos e serviços pela internet.

Esse assunto é de grande relevância, uma vez que abarca as questões econômicas e financeiras dos entes tributantes. Batista acrescenta que, "com o crescimento acelerado do comércio eletrônico no Brasil, estabeleceu-se uma guerra fiscal bilionária entre os Estados pelo recolhimento de impostos nessas vendas" (BATISTA, 2012, internet).

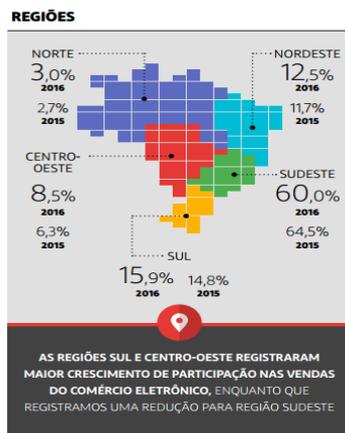
O e-commerce trouxe um cenário diferente em relação ao comércio e, conseqüentemente, estendeu-se aos aspectos que rodeiam essa forma de mercancia. Quando se trata de venda pela internet, a maior discussão que envolve esse assunto está na forma de arrecadação do ICMS nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto.

É importante destacar que, segundo Sabbag (2016, p. 1202), a maior concentração de centros de vendas nos Estados que são produtores, pertencem às regiões do Sudeste e Sul do país. Além do mais, percebe-se que, com o cotidiano das vendas *online*, ampliou o número de consumidores que não mais precisavam de intermediários, como, por exemplo, distribuidoras e varejistas, prejudicando a partilha do ICMS, através do

diferencial de alíquota, uma vez que os varejistas e as distribuidoras são consumidores contribuintes da exação.

Tais asseverações corroboram com as pesquisas realizadas pelo EBIT⁴ sobre o comércio eletrônico, através do relatório *webshopper*, o qual descreve o cenário atual do mercado de *e-commerce*. Dentre os vários aspectos tratados nesse relatório, retrata-se um aumento de 22% das compras virtuais de 2016 em relação a 2015, bem como observa-se que, em relação ao mesmo ano comparado ao ano anterior, o relatório informa que as regiões Sul e Centro-Oeste registram maior crescimento de participação nas vendas do *e-commerce*, enquanto a região Sudeste apresenta uma queda nas vendas. Apesar de registrar uma redução das vendas da região Sudeste, ainda assim, esta região continua em primeiro lugar no *ranking* das vendas. Veja-se:

Gráfico 1 – Distribuição do *e-commerce* por região



Fonte: EBIT, 2017, p. 13.

Observa-se, contudo, pela análise do relatório, que as três regiões mostradas no gráfico a seguir, quais sejam, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, embora apresentem um crescimento nas

⁴ A EBIT é um empreendimento que acompanha a evolução do varejo digital no país desde o seu início, sendo a maior referência em inteligência competitiva para o *e-commerce*. Através de um sofisticado sistema, eles coletam dados dos compradores e vendedores *online*. Realizam pesquisas na área de *e-commerce*.

vendas virtuais, são as mais prejudicadas comparando-as às regiões Sul e Sudeste.

Por tal razão, a CR/1988 foi modificada em 16 de abril de 2015, com a EC nº 87/2015, tendo como objetivo o enfrentamento do desequilíbrio provocado pela sistemática de cobrança do referido tributo, buscando reduzir os prejuízos dos Entes da federação destinatários da mercadoria, como as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

3.1 Tributação no *e-commerce*

A tributação no *e-commerce* é um assunto muito debatido nos centros comerciais e jurídicos, tendo em vista as diversas mudanças na normatização que trata sobre a tributação do ICMS, nas vendas de produtos e serviços pela internet, em âmbito constitucional e no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)⁵.

Para melhor compreensão da proposta da pesquisa, enfrenta-se apenas a questão da circulação de mercadoria como requisito material do referido imposto, a fim de alinhar as questões do *e-commerce*. Justifica-se tal opção porque os diferentes fatos geradores do ICMS imprimem características únicas, dando a impressão de que se tratam de diferentes tributos, 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, segundo Carrazza (2009, p. 36-37).

O ICMS, além da previsão constitucional, especificamente no art. 155, inciso II, possui, ainda, uma vasta legislação, como, por exemplo, a Lei Complementar (LC) nº 87/1996 (Lei Kandir), 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 art. 155, inciso II, da CR/1988, de forma genérica, estatui que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem como

⁵ O Conselho Nacional de Política Fazendária (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-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975) (BRASIL, [s.d.], internet).

objetivo a incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte.

Salienta-se que a tributação do ICMS, conforme a CR/1988, não incide sobre a mercadoria, mas sobre as "operações relativas à circulação de mercadorias" (BRASIL, 1988), isto é, no dizer expressivo de Paulsen e Melo (2016, p. 270), a compreensão de negócio jurídico mercantil deve ser analisada abstraindo-se da incidência do referido imposto a operação sobre a simples mercadoria e qualquer espécie de circulação. É sobremodo importante assinalar que as operações de que trata a CR/1988 consistem em atos ou negócios jurídicos que comportem a transmissão de um direito (posse ou propriedade)⁶.

Corroborando com esse entendimento Carrazza, ao aduzir que circulação e mercadoria apenas qualificam as operações que são tributadas pelo referido imposto. Nesse sentido, afirma que "não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias" (CARRAZZA, 2009, p. 39). E mais, a configuração de uma operação mercantil dependerá da condução do Direito Comercial, da prática em contexto empresarial, visando o lucro e, por fim, envolvendo uma mercadoria.

Assim, pode-se concluir que o termo "circulação", empregado pela CR/1988, refere-se, para efeito jurídico, à mudança de titularidade da coisa, isto é, "a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, sob um título jurídico [...]" (PAULSEN; MELO, 2016, p. 275). Já o termo "mercadoria"⁷, refere-se a todo bem móvel que se subordina a mercancia.

Impende observar, nesse momento, que o conceito de mercadoria foi ampliado constitucionalmente, enquadrando-se, nesse conceito de mercadoria, as coisas incorpóreas, que à guisa de exemplo, pode-se citar o fornecimento de energia elétrica e outros previstos no art. 155, § 3º, da CR/1988.

Por tudo que foi analisado até o momento sobre o imposto, não se pode deixar de olvidar o que diz o art. 12 da LC nº 87/1996. In verbis:

Art. 12 da LC nº 87/1996. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

⁶ Para exemplos práticos, ver: PAULSEN; MELO, 2016, p. 274.

⁷ Para analisar o conceito de mercadoria, ver: PAULSEN; MELO, 2016, p. 276.

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular [...] (BRASIL, 1996).

Em que pese os dizeres da LC nº 87/1996, deve-se ter em mente, com o intuito de reforçar os conceitos que rondam o ICMS, que a saída física do estabelecimento deve ter um vínculo jurídico. Isso quer dizer que a saída, desde a fonte de produção até o consumo final, deve ocorrer em decorrência de um negócio jurídico, cujo entendimento dos Tribunais Superiores, conforme Súmula 166, é no sentido de que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (BRASIL, 1996).

Portanto, para a incidência do ICMS, deverá haver uma operação mercantil qualquer que coloque em atuação o processo de circulação da mercadoria. Sublinha-se que, sobre o assunto, registra o § 2º, do art. 2º, da LC nº 87/1996, que a "caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua" (BRASIL, 1996), afirmando, dessa forma, que, para materializar o fato gerador do imposto, não importa ser uma compra e venda ou mesmo uma dação em pagamento, por exemplo, contanto que se configure uma operação relativa à circulação de mercadoria.

Com relação às alíquotas do ICMS, cumpre observar, em primeiro momento, qual a definição e como se estabelecem. Segundo Carrazza (2009, p. 88), "a alíquota é um critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur*". Isso quer dizer que a alíquota nada mais é que a quantia devida de contribuição.

A teor do art. 155, § 2º, da CR/1988, as alíquotas interestaduais do referido tributo deverão ser estabelecidas por resolução do Senado Federal, alcançadas as formalidades exigidas pela CR/1988. Nesse sentido, frise-se que o Senado deliberará sobre as alíquotas nas operações e prestações interestaduais, conforme a Resolução nº 22/1989, do Senado Federal⁸.

A saber, nas operações internas, que não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (CR/1988, art. 155, § 2º, inciso

⁸ Art. 1º da Resolução nº 22/1989. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo Único - Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º - A alíquota do imposto de que trata o artigo 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento (BRASIL, 1989).

VI), em regra, os Estados, de forma livre, fixam alíquotas de 18% ou 17%, e nas operações interestaduais, a arrecadação do ICMS será dividido entre o Estado onde ocorreu a produção da mercadoria (origem) e o Estado em que se consumirá a mercadoria (destino). Para exemplificar a aplicação das alíquotas interestaduais presentes na redação da Resolução do Senado, Paulsen e Melo (2016, p. 328) acrescentam que os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul terão alíquotas de 12%, enquanto, nas demais localidades, a alíquota é de 7%.

Em linhas gerais, aduz Paes (2009, p. 233-248) que, para fomentar e incentivar o desenvolvimento econômico, os Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, possuem alíquotas mais benéficas em relação aos demais Estados da Federação. Dessa forma, o doutrinador conclui que, atualmente, o Brasil utiliza a forma mista de tributação, ou seja, parte da arrecadação na origem e parte no destino, quando o tratamento for para consumidor final contribuinte do tributo⁹.

Ademais, embora exista a Resolução do Senado Federal estabelecendo as alíquotas do ICMS, somente ela não bastaria para que os Estados e Distrito Federal possam cobrá-las, tendo em vista que, conforme previsto no art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional (CTN), as alíquotas devem ser estabelecidas mediante lei estadual ou distrital, devendo, sempre, considerar o patamar, mínimo e máximo, estipulado pela Resolução do Senado, para fixação das alíquotas.

Cumpre trazer à baila as observações de Carrazza (2009, p. 89), sobre a importância das resoluções no caso do ICMS. Para ele, as resoluções que tratam do ICMS são reguladoras do poder de tributar, já que, por meio de permissão constitucional, limitam esse poder na medida em que regulamentam o tributo.

Nessa esteira e conforme Sabbag (2016, p. 1200), acrescenta-se que, na ausência de resolução do Senado Federal fixando as alíquotas do imposto, os Estados e Distrito Federal poderão estabelecê-las, desde que não estampem uma aparência confiscatória, respeitando, assim, os limites de suas competências.

⁹ Para exemplos, ver: PAES, 2009, p. 234-235.

3.2 A "nova" regra de cobrança do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Para efeito das operações de circulação de mercadoria e serviços, a EC nº 87/2015, também conhecida com o nome de Emenda do Comércio Eletrônico, trouxe importante modificação na cobrança do ICMS nas operações não presenciais a consumidor final não contribuinte do imposto, em que pese a CR/1988 não falar especificamente sobre vendas *online*.

Apesar de se tratar, a pesquisa, sobre a tributação no e-commerce, é importante dizer que a EC nº 87/2015 não surgiu apenas com esse fim, mas sua aplicação abrange todo tipo de operação de circulação de mercadoria e serviços, isto é, presencial ou virtual.

Importante, nesse momento, visualizar esse novo cenário:

Quadro 1 - Dimensionamento do novo cenário introduzido pela EC nº 87/2015

ANTES DA EC. 87/2015	DEPOIS DA EC. 87/2015
ART. 155 [...]	ART. 155 [...]
§ 2º [...]	§ 2º [...]
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:	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) 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	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:

correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;	<p>a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;</p> <p>b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;</p>
------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Adaptado de SABBAG, 2016, p. 1201.

Como se depreende da leitura do quadro comparativo, a sistemática de recolhimento do tributo, para o destinatário não contribuinte do imposto, ficava a cargo do Estado de origem da operação. Assim, pode-se dizer, que as alíquotas interna e interestadual não possuem projeção na operação de circulação de mercadoria, conforme a CR/1988 em seu texto original.

À luz da redação antiga do art. 155, § 2º, inciso VII, da CR/1988, tratando-se da alínea "a", quando o destinatário era contribuinte do ICMS, o Estado que arrecadava o montante da diferencial de alíquotas (DIFAL), era o Estado de destino. Já sob a ótica da alínea "b", quando o destinatário era o consumidor não contribuinte do ICMS, o imposto era repassado integralmente ao Estado de origem, não sendo possível, portanto, a percepção de qualquer quantia para o Estado destinatário da mercadoria, em conformidade com Camargo e Predolim (2015, internet). Ainda, em conformidade com os referidos autores, essa situação gerava prejuízo para a economia dos Estados onde havia apenas consumidores não contribuintes do imposto, tendo sido necessário, à época, que alguns Estados do Norte e Nordeste, para enfrentar a guerra fiscal e reduzir suas perdas, pleiteassem a aprovação, junto ao CONFAZ, do Protocolo ICMS nº 21/2011¹⁰, considerado, posteriormente, inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

De forma didática, Sabbag expressa-se sobre a incidência do ICMS anterior à emenda, quanto ao consumidor não contribuinte da exação, afirmando que "[...] no ICMS, é possível uma operação entre dois Estados sem que se revele, de fato, interestadual, haja vista o imposto caber apenas a uma unidade federativa" (SABBAG, 2016, p. 1201).

É sobremodo importante exemplificar para melhor compreensão, portanto, que, se um lojista no Rio de Janeiro/RJ (alíquota de 18%) vende

¹⁰ Protocolo ICMS nº 21, de 1º abr. 2011: Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente.

uma mercadoria por R\$ 2.000,00 (dois mil reais) a uma pessoa física não contribuinte da cidade de Belo Horizonte/MG (alíquota de 17%), sendo que o produto foi entregue no domicílio do destinatário e utilizou-se para o cálculo a alíquota interestadual de 12%, nesse caso, incidirá a alíquota de 18%, correspondente ao Estado de origem, que ficará com o valor integral do imposto.

Como pode-se verificar, não há referência no cálculo das alíquotas interestadual e interna, corroborando a ideia de Camargo e Predolim (2015, internet) de que o Estado de destino não participa de qualquer quantia quando se refere a consumidor não contribuinte do imposto.

Já para o consumidor contribuinte do imposto, frise-se, de acordo com a redação anterior à EC nº 87/2015, o cálculo é um pouco diferente, uma vez que o tributo incidirá, em tese, em dois momentos. O primeiro momento incide na saída da mercadoria, quando há a cobrança do tributo no Estado de origem com alíquota interestadual. O segundo momento ocorre na entrada da mercadoria, quando há a cobrança do imposto no Estado de destino com o diferencial de alíquota, isto quer dizer que haverá uma diferença entre a alíquota interna e interestadual, encontrando o valor da alíquota aplicável nessa operação.

Nesse caso, percebe-se que há parcela do imposto tanto no Estado de origem, quanto no Estado de destino, entretanto, em proporções bem diferentes, ficando a maior parte destinada ao Estado de origem.

Com o novo texto trazido pela EC nº 87/2015, seja consumidor final contribuinte ou não contribuinte do ICMS, nos dois casos, será aplicada a alíquota interestadual para o Estado de origem e a diferença entre as alíquotas interna e interestadual (DIFAL) para o Estado de destino. Isso quer dizer que será dado o mesmo tratamento, independente se é contribuinte ou não contribuinte do ICMS.

Frise-se que, com essa nova redação, a responsabilidade para recolher o tributo é que variará, isto é, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS será determinada pela condição do destinatário. Portanto, ficará a encargo do destinatário, se contribuinte do imposto, o que já ocorria antes da EC nº 87/2015 e permanece sem alteração. Nesse caso não há partilha do ICMS, uma vez que é recolhido 100% do tributo no Estado de destino, onde se encontra o adquirente da mercadoria.

Entretanto, a responsabilidade ficará a encargo do remetente quando este não for contribuinte do ICMS. Nesse caso, percebe-se a aplicação da

nova regra trazida pela EC nº 87/2015, pois é nessa operação que haverá a partilha do imposto referente à diferença entre alíquotas internas e interestadual.

Importante destacar que a EC nº 87/2015 acrescentou o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), contendo uma regra de transição gradativa para a partilha do tributo entre os Entes federados.

Essa regra de transição, em verdade, entrou em vigor somente em 2016, aplicando-se o repasse de 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem, já que a produção dos efeitos somente se deu após 90 (noventa) dias, conforme art. 3º da EC nº 87/2015.

Da leitura do artigo acima, percebe-se que, a partir de 2019, com o fim da partilha entre Estados de origem e destino, o Estado que irá se apropriar da integralidade do diferencial de alíquotas será o Estado de destino, tornando-se mais simples a fórmula de arrecadação do tributo.

Por todo exposto, suponha-se que uma empresa de eletrodoméstico localizada em São Paulo/Capital, venda um aparelho eletrodoméstico a um consumidor de Belo Horizonte/MG, seja pessoa física ou jurídica, não contribuinte do ICMS, por R\$ 2.000,00 (dois mil reais). Considere, ainda, que a alíquota interna do Estado de São Paulo é 18%, a alíquota interna do Estado de Minas Gerais é 17% e a alíquota interestadual é 12%. Nesse caso, o Estado de origem (SP) arrecadará R\$ 280,00 (duzentos e oitenta reais) e o Estado de destino (MG) arrecadará R\$ 60,00 (sessenta reais).

Para identificar o valor do primeiro cálculo referente ao Estado de origem, é necessário encontrar o valor com a incidência da alíquota interestadual (12%) e somar o valor encontrado usando-se a alíquota do DIFAL (5%) e a porcentagem sobre o DIFAL para origem (conforme regra de transição da partilha do tributo entre os entes da Federação).

Por seu turno, para identificar o segundo valor, correspondente ao Estado de destino (MG), ter-se-á que somar a alíquota do DIFAL (5%) e a porcentagem sobre o DIFAL para destino (conforme regra de transição da partilha do tributo entre os entes da federação).

Importa frisar que, após 2019, o cálculo será apenas sobre o diferencial de alíquotas (DIFAL).

Por todas essas alterações envolvendo o tributo ICMS, fez-se necessário uniformizar a aplicação da EC nº 87/2015, através do Convênio

ICMS nº 93/15¹¹, em âmbito do CONFAZ, que se encontra sob o olhar crítico no que tange ao Simples Nacional. Por tal razão, o STF suspendeu a cláusula nona do referido convênio, por entender que ameaçam o funcionamento das empresas optantes pelo Simples e por invadir área reservada à disciplina por lei complementar.

4. Discussão

Diante de todo o exposto, passa-se a analisar a EC nº 87/2015 sob a ótica do e-commerce sustentável, utilizando, para tanto, a referida emenda como um divisor de águas.

Como já fora descrito, a redação original do art. 155, § 2º, da CR/1988, adotava um sistema de recolhimento do tributo diferenciando o tipo de arrecadação conforme o seu destinatário. Assim, considerando que a EC nº 87/2015 inovou em relação aos destinatários não contribuintes do ICMS, o presente trabalho terá como foco analisar tão somente essa questão.

Dessa forma, em relação ao destinatário não contribuinte, dispunha o citado artigo que incidiria a alíquota interna do ICMS, cujo repasse era integral para o Estado de origem. Após a referida EC nº 87/2015, o destinatário não contribuinte do imposto é também considerado para o cálculo de distribuição do ICMS, de forma que o Estado de destino também terá uma parcela na arrecadação, independente da condição de contribuinte ou não do imposto. Passa-se então a analisar a incidência do ICMS nesse contexto sob a ótica das dimensões da sustentabilidade.

Em relação à dimensão social, há de se considerar que o advento da internet gerou grande modificação no público alvo do comércio eletrônico, já que se tornou possível a compra diretamente pelo destinatário final do produto. Assim, é crível considerar que a maior parte da arrecadação do ICMS proveniente do e-commerce é em decorrência da compra pelos consumidores não contribuintes.

Pensando nisso, a redação original do art. 155, § 2º, da CR/1988, possibilitou o aumento da discrepância da desigualdade entre as regiões, já que, como demonstrado pelo gráfico 1, a maior parte das vendas é proveniente das regiões Sul e Sudeste, que, conseqüentemente, arrecadavam todo o tributo quando o destinatário não era contribuinte.

¹¹ Convênio ICMS nº 93, de 17 dez. 2015: Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Tal fato gerou grande repercussão negativa no aspecto social, já que é de se esperar que a menor arrecadação do imposto acarreta na dificuldade de investimento nos aspectos fundamentais de todo cidadão como, por exemplo, na educação, na saúde, na previdência, no trabalho, dentre outros.

Por seu turno, 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, favorecendo o desenvolvimento social por meio do investimento nas potencialidades humanas, cujos frutos somente serão visíveis a longo prazo.

No mesmo sentido, analisando a dimensão econômica, vê-se que esta está intrinsecamente ligada à dimensão social, já que o desenvolvimento da economia nos Estados acarreta um maior desenvolvimento social. Tanto é assim, que os Estados mais desenvolvidos possuem maior renda *per capita*. Dessa forma, também nesta dimensão a redação do art. 155, § 2º, da CR/1988, após a EC nº 87/2015, se demonstra mais positiva, já que maximizou, ainda que de forma tímida, a arrecadação de renda pelo Estado destinatário.

Ademais, é necessário que a Administração Pública, ao ter acesso aos valores arrecadados, também realize uma acertada destinação, tanto no que tange ao não desvio dos valores, quanto em relação a uma boa gestão desses recursos financeiros.

Ao passar a analisar a dimensão ambiental, verificam-se os múltiplos aspectos que devem ser ponderados nessa análise. Primeiramente, há de se ressaltar que o desenvolvimento do comércio eletrônico permitiu uma maior circulação de mercadorias, o que maximiza os prejuízos causados ao meio ambiente, que, frise-se, é composto pelo aspecto ecológico, e, também, pelas construções humanas, gerando maior produção de resíduos sólidos.

Por outro lado, necessário ponderar que ainda prevalece a ideia de que o desenvolvimento econômico e social não é possível se não houver a destruição do meio ambiente ecológico do local. Ocorre, todavia, que se trata de pensamento equivocado, já que de nada adianta se desenvolver demasiadamente o social e o econômico se não houver vida para desfrutar de tal desenvolvimento.

Dessa forma, a dimensão ambiental deve ser o limitador do desenvolvimento econômico e social, sendo necessário, portanto, a

existência de diálogo entre essas dimensões de forma a se tornar possível a existência e manutenção das atuais e futuras gerações.

Diante desse cenário, há de se considerar que a redação do art. 155, § 2º, da CR/1988, não gera, por si só, qualquer repercussão, positiva ou negativa, na dimensão ambiental. Isso porque, sem o repasse de valores para os Estados de destino, não há visibilidade de desenvolvimento econômico e social que possa repercutir negativamente no meio ambiente, e, com o repasse, a forma de gestão dos recursos financeiros e sua aplicação no quesito ambiental é que implicará nessa dimensão.

Por fim, no que tange ao aspecto jurídico-político, trata-se de dimensão que prevê, resumidamente, a normatização da forma mais sustentável. Assim, considerando que a redação da EC nº 87/2015 aparentemente é mais benéfica em relação às dimensões social e econômica, mesmo sendo indiferente na questão ambiental, o fato de esta norma ser a que prevalece, demonstra que também é mais benéfica em relação à dimensão jurídico-política.

Entretanto, necessário salientar que é possível se criar outras normas, que atendam, de forma mais específica, às necessidades locais e, portanto, às demais dimensões da sustentabilidade. Quando essa norma atinge o ápice da dimensão jurídico-política, ela se torna um limitador da ação do Poder Público diante do desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, a extrafiscalidade é um instrumento importante para que o Poder Público possa maximizar os efeitos da dimensão jurídico-política, na medida em que permite moldar comportamentos dos consumidores por meio da tributação mais favorável das mercadorias essenciais que circulam através do e-commerce.

Com efeito, para a efetivação da sustentabilidade, é relevante que sejam implementadas políticas públicas capazes de proporcionar sua aplicação de forma a melhorar os aspectos da sociabilidade. Nesse sentido, afirma Padilha que a política pública é um "conjunto de normas jurídicas [...], que objetivam proporcionar uma melhoria nas condições de vida da sociedade, no aspecto social, econômico ou político" (PADILHA, 2010, p. 119-120).

Assim, é importante observar a sustentabilidade através das ações públicas, pois vislumbra-se a necessidade da influência das decisões do Estado por meio de políticas que viabilizem a promoção do desenvolvimento social local.

Nesse compasso, ao analisar as questões ambientais, verifica-se com mais exatidão a associação da sustentabilidade com as ações de políticas públicas. Padilha (2010, p. 119-124) demonstra, como exemplo, que a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) traz, em seu bojo, a ação do Estado através de normas ambientais que consolidam a aplicação de políticas públicas no País, já que a PNMA objetiva a melhor qualidade de vida por meio da preservação, melhoria e conservação do meio ambiente, assegurando o desenvolvimento socioeconômico.

Nessa perspectiva, não se pode compartimentalizar a sustentabilidade para que seja possível instrumentalizar políticas públicas no País. Mais que visualizar o meio ambiente equilibrado ecologicamente através de ações públicas e privadas, é necessário pensar o desenvolvimento observando, também, a equidade social, a economia e o papel do direito, possibilitando um efetivo desenvolvimento sustentável.

5. Conclusão

Diante de todo o exposto, a pesquisa buscou verificar a aplicação da distribuição das receitas tributárias antes e após a EC nº 87/2015, levando-se em consideração a participação da tributação no *e-commerce* com o propósito de implementar políticas públicas sustentáveis, bem como o desenvolvimento social, econômico, ambiental e jurídico-político. Após o desenvolvimento da pesquisa, por meio da análise da bibliografia sobre o tema, conclui-se, respondendo o problema levantado, que a redação da EC nº 87/2015 é mais favorável do ponto de vista sustentável, se comparada à redação anterior, o que indica que a hipótese apresentada confirmou-se no sentido de que a redação pós a EC nº87/2015 melhor aplica o conceito de sustentabilidade.

Entretanto, há algumas observações a serem ponderadas para que torne efetiva e eficaz a aplicação da sustentabilidade no *e-commerce*.

A princípio, observa-se, de modo global, que a análise deve ser feita considerando a questão ecológica, uma vez que o meio ambiente deve ser o limitador do Poder Público em relação às demais dimensões da sustentabilidade.

Ademais, ao analisar a questão local, deve-se pensar na realização de novos estudos que envolvam, além das dimensões aqui tratadas, outras dimensões que podem implicar diretamente em legislação que preveja o e-

commerce de forma a atender melhor o desenvolvimento sustentável, como, por exemplo, a dimensão cultural, ética, espacial e jurídico-política.

Há, ainda, que ser analisado o tema da guerra fiscal. Como visto no desenrolar da pesquisa, ela não pode ser a questão preponderante para a reforma da legislação, tendo em vista que sua visão é unilateral, somente buscando o aumento da arrecadação de determinado Ente Federado.

A título de proposta normativa, sugere-se a necessidade de dispor, nas leis relacionadas à tributação no e-commerce, a concessão de benefícios para as mercadorias essenciais e, ainda, a previsão de destinação de percentual do valor arrecadado para que favoreça o desenvolvimento sustentável local e, se possível, vinculação, na CR/1988, de parte de tais receitas fiscais ao mesmo espoco.

Referências

ALMEIDA, Alessandra Braga F. R. de; ARAÚJO, Marinella Machado. O direito ao desenvolvimento sustentável e a dimensão simbólica de sua aplicação. In: REZENDE, Elcio Nacur; CARVALHO, Valdênia Geralda de (Orgs.). **Direito ambiental e desenvolvimento sustentável**. Belo Horizonte: Dom Helder, 2013, p. 11-51.

BATISTA, Daiane Carvalho. A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. XV, nº 96, jan. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26>. Acesso em: 26 fev. 2017.

BIZAWU, Kiwonghi; GOMES, Magno Federici. Oil exploitation at Virunga park as a threat to the environment and to endangered animal species. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 13, nº 27, p. 11-29, set./dez. 2016. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/897>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Convênio ICMS nº 93, de 17 set. 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF, 17 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 20 jul 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 set. 1996. Dispõe sobre o imposto dos

Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial**, Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **CONFAZ**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acao-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Protocolo ICMS nº 21, de 1º abr. 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 abr. 2011. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 20 jul 2017.

BRASIL. Resolução nº 22, de 16 maio 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. **Diário Oficial**, Brasília, 17 maio 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm>. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. **Diário da Justiça**, Brasília, 23 ago. 1996, p. 29382. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2017.

CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, Emerson Alvarez. O que muda no ICMS para as vendas *online*. **Migalhas**, São Paulo, 13 maio 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047-EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COELHO, Hamilton Antônio; COSTA, Beatriz Souza. O papel da extrafiscalidade na preservação ambiental. In: AMARAL, Paulo Adyr Dias do; LEVATE, Luiz Gustavo

(Orgs.). **Extrafiscalidade ambiental e desenvolvimento sustentável**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2014, p. 29-53.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; MELLO, Rodrigo Antonio Calixto. A sustentabilidade como um direito fundamental: a concretização da dignidade da pessoa humana e a necessidade de interdisciplinar do Direito. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 8, nº 15, p. 9-24, jan. 2011. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/208/163>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

CORTEZ, Larissa Chagas. A tributação como mecanismo de defesa e proteção do meio ambiente: o caso do ICMS ecológico. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 21, n. 4805, 27 ago. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51370>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

EBIT. **Webshoppers**. 35. ed. Santana de Parnaíba: Buscapé Company, 2017. Disponível em: <http://www.fecomercio.com.br/public/upload/editor/pdfs/webshoppers_35_edicao.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2018.

FERREIRA, Betânia Dorna de Oliveira; SOARES, Maria Cecília Marques. Resíduos de serviços de saúde: reflexos da sustentabilidade para um meio ambiente ecologicamente equilibrado. In: COSTA, Beatriz Souza (Org.). **A cidade do futuro sem poluição**: você faz parte deste projeto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. Cap. 4, p. 73-93.

FRANCO, Augusto de. **Porque precisamos de desenvolvimento local integrado e sustentável**. Brasília: Millennium, 2000.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GOMES, Magno Federici; FERREIRA, Leandro José. A dimensão jurídico-política da sustentabilidade e o direito fundamental à razoável duração do procedimento. **Revista do Direito**, Santa Cruz do Sul, nº 52, v. 2, p. 93-111, maio/ago. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17058/rdunisc.v2i52.8864>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

GOMES, Magno Federici; SANTOS, Ariel Augusto Pinheiro dos. As dimensões e normatização do desenvolvimento sustentável. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 14, nº 1, p. 834-838, jan./jul. 2016a. Disponível em: <http://periodicos.unincor.br/index.php/revistaunincor/article/viewFile/2646/pdf_480>. Acesso em: 24 jun. 2017.

GOMES, Magno Federici; SANTOS, Ariel Augusto Pinheiro dos. Multidimensionalidade e regulamentação do desenvolvimento sustentável. **Revista**

de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável, Florianópolis, v. 2, nº 2, p. 17-33, jul./dez. 2016b. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0057/2016.v2i2.1385>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

LIMA, Rogerio Montain de. Do comércio eletrônico. In: LIMA, Rogerio Montain de (Org.). **Relações contratuais na internet e proteção jurídica do consumidor**. São Paulo: Nelpa, 2008. Cap. 2, p. 55-82.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma. **Seqüência**, Florianópolis, v. 36, nº 71, p. 197-220, dez. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21777055.2015v36n71p197/30795>>. Acesso em: 11 maio 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. 562p.

MENDES, Jefferson Marcel Gross. Dimensões da sustentabilidade. **Revista das Faculdades Santa Cruz**, Curitiba, v. 7, nº 2, p. 49-59, jul./dez. 2009.

OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. A tributação dos serviços no Brasil: problemas relativos ao comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 114, p. 64-81, nov. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

PADILHA, Norma Sueli. **Fundamentos constitucionais do direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 63, nº 3, p. 233-248, jul./set. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbe/v63n3/03.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, nº 2, p. 210-229, maio/ago. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.7213/rev.dir.econ.soc.v8i2.7592>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

VANDERSON, Thaís; FERNANDES, Rodrigues. Tributação ambiental: a extrafiscalidade tributária na busca do meio ambiente. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 24, 2015, Florianópolis. **Direito e sustentabilidade II**. Florianópolis: CONPEDI, 2015. p. 146-163. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/t9513697/dbgW4w77k7U87982>>. Acesso em: 24 jul. 2017.